



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

Análisis sobre las consecuencias jurídicas de la
retroacción de actuaciones en el procedimiento
tributario español

Autor

Diego Martínez Ezquerro

Directora

Lucía María Molinos Rubio

Programa conjunto Derecho-ADE

Facultad de Derecho

2019/2020

ÍNDICE

Listado de Abreviaturas.....	5
I. INTRODUCCIÓN	7
1. Cuestión tratada en el Trabajo Fin de Grado.....	7
2. Razón de la elección del tema y justificación de su interés	7
3. Metodología seguida en el desarrollo del trabajo	8
II. LA RETROACCIÓN EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO:	
PRESENTACIÓN DE LA CUESTIÓN TRATADA.....	10
III. ANTECEDENTES DE LA RETROACCIÓN EN LOS PROCEDIMIENTOS	
TRIBUTARIOS.....	12
1. Naturaleza del acto conforme a la postura doctrinal y jurisprudencial antes de la LGT 58/2003	12
2. La Teoría del “Tiro Único”, de acuerdo a la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana	15
3. La consolidación de la Teoría del “Doble Tiro” por parte del Tribunal Supremo	22
IV. RETROACCIÓN EN EL SENTIDO ESTRICTO CONFORME A LA LGT .	28
1. Requisitos formales para la aplicación de la retroacción	28
2. Cuestión acerca de la “retroacción” por defectos sustantivos o de fondo	32
3. Cómputo del plazo del art. 150.7 de la LGT y consecuencias de su incumplimiento..	36

4. Efecto de la prescripción en la retroacción. Distinción entre nulidad de pleno derecho y anulabilidad	40
V. RETROACCIÓN EN PROCEDIMIENTOS SUJETOS A CADUCIDAD: LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA.....	43
VI. RETROACCIÓN DE SANCIONES EN RELACIÓN CON EL PRINCIPIO <i>NE BIS IN ÍDEM</i>.....	48
VII. CONCLUSIONES	51
VIII. BIBLIOGRAFÍA.....	54

Listado de Abreviaturas

AE	Abogacía del Estado.
AATT	Administración Tributaria.
AAPP	Administración Pública.
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
AE	Abogacía del Estado.
AN	Audiencia Nacional.
Art.	Artículo.
CCAA	Comunidad Autónoma.
CE	Constitución española.
DYCTEA	Doctrina y criterios de los Tribunales Económico-Administrativos.
Edic.	Edición.
<i>ibid.</i>	En el mismo lugar.
<i>id.</i>	Lo mismo.
<i>infra.</i>	Más adelante.
IS	Impuesto de Sociedades.
LGT	Ley General Tributaria.
LJCA	Ley 29/1998 de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativo.
Nº	Número.
ONI	Oficina Nacional de Inspección.
ORT	Oficina de Relación con los Tribunales.
<i>op.cit.</i>	En la obra citada.
pp.	Páginas.
RD	Real Decreto.
Rec.	Recurso.
RGRVA	Reglamento General en materia de Revisión en Vía Administrativa (RD 520/2005).
RPREA	Reglamento de Procedimientos en las reclamaciones económico-administrativas (RD 391/1996).
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional.
ss.	Siguientes.

STC	Sentencia del Tribunal Constitucional.
STS	Sentencia del Tribunal Supremo.
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.
<i>Supra.</i>	Antes.
TC	Tribunal Constitucional.
TEA	Tribunal Económico-Administrativo.
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central.
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional.
TS	Tribunal Supremo.
TSJ GAL	Tribunal Superior de Justicia de Galicia.
TSJ CV	Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.
<i>vid.</i>	Véase.

I. INTRODUCCIÓN

1. Cuestión tratada en el Trabajo Fin de Grado

El presente Trabajo Fin de Grado pretende analizar la figura de la retroacción de actuaciones dentro de los procedimientos tributarios, realizando un análisis jurisprudencial y doctrinal que permita entender su evolución hasta su actual configuración dentro del procedimiento tributario español. Especialmente se pretende comprobar el alcance del art. 150.7 de la LGT referente al procedimiento inspector, puesto en relación con el art. 239 de la LGT; analizándose las consecuencias que derivan de dichos artículos en los procedimientos de gestión tributaria, así como en el propio procedimiento sancionador.

2. Razón de la elección del tema y justificación de su interés

La reiteración por parte de la AEAT o de las “Haciendas Autonómicas” de una nueva liquidación tras la anulación de una emitida con anterioridad, pudiéndose dar la retroacción de actuaciones en dicho procedimiento tributario, demuestra la falta de paridad existente entre el contribuyente y la Administración Tributaria. Cuando el ciudadano acude a la jurisdicción al amparo de su derecho consagrado en el artículo 24 de la CE de la tutela judicial efectiva, se puede encontrar que a pesar de obtener una resolución favorable a sus intereses que declare inválida la liquidación, la AATT podrá girarle una nueva liquidación amparada por la autotutela ejecutiva de la que gozan los actos de las AAPP.

Se pretende realizar una especie de síntesis que recoja las diferentes opiniones doctrinales sobre esta controvertida figura del ordenamiento tributario español; así como de la diferente jurisprudencia de los tribunales españoles y de la doctrina de los TEA, las cuales concretan y matizan la retroacción de actuaciones, incidiendo en los diferentes postulados en contra o a favor de esta retroacción en los procedimientos tributarios.

3. Metodología seguida en el desarrollo del trabajo

En cuanto a la metodología empleada a la hora de elaborar el presente trabajo y partiendo de las referencias a la retroacción en la normativa tributaria, con una especial incidencia de la LGT, se ha examinado cual es la postura adoptada por la AATT conforme a las resoluciones del TEAC, quien establece los criterios vinculantes para los órganos administrativos a la hora de realizar la retroacción de actuaciones. Para concretar esta figura, se ha acudido a bases digitales de sentencias judiciales para examinar tanto la evolución en el tratamiento de la retroacción en el procedimiento tributario, como su actual configuración jurisprudencial. Y con el objeto de completar el análisis de las consecuencias jurídicas de la retroacción, se ha accedido a diferentes revistas jurídicas y manuales que han puesto de manifiesto una opinión desigual sobre el tratamiento jurídico de la retroacción, haciendo constar en el Trabajo Fin de Grado la discusión doctrinal existente.

Así pues, el trabajo se ha estructurado con el fin de ordenar la exposición de las ideas, en función de los cambios normativos que se han producido en el ordenamiento jurídico español y en función del procedimiento tributario en el que se enmarque la retroacción de la siguiente manera:

En primer lugar, se definirá, en un sentido amplio, el concepto de retroacción de actuaciones, en relación con el Derecho Administrativo General y con el Derecho Tributario. Dotando así al concepto de una doble dimensión jurídica.

En segundo lugar, se analizará la anterior normativa a la actualmente vigente LGT de 2003, aprobada por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. Dentro de este segundo apartado, se recogerán además las diferentes posturas sobre si las actuaciones derivadas de esta retroacción continúan siendo parte del procedimiento inspector, al derivarse de la liquidación anulada; o bien, se considera que al derivar la orden de retrotraer actuaciones de una resolución administrativa o sentencia judicial, tendrían naturaleza meramente ejecutiva. En otro orden cosas, se desarrollarán las dos posturas jurisprudenciales más destacas en cuanto a la posibilidad de reiterar una liquidación tributaria tras su anulación por defectos formales o sustantivos, pudiéndose realizar una retroacción de actuaciones (esto es, la Teoría del “Doble Tiro”); o bien, aquella que considera que la AATT

únicamente tendrá una oportunidad para realizar la correcta liquidación (la denominada Teoría del “Tiro Único”).

Tras contextualizar estos antecedentes, el cuarto epígrafe del trabajo se centra en la actual redacción del art. 150.7 de la LGT, el cual recoge la forma de realizar la retroacción de actuaciones en el procedimiento inspector, relacionándolo con el art. 239 de la misma Ley en lo referente a las resoluciones de TEA. En este apartado, se pretende analizar los aspectos relevantes y los motivos de las anulaciones de la liquidación tributaria (fondo y forma), comentando a su vez sus consecuencias jurídicas y la aplicación en el procedimiento. Además, se estudiará el plazo del que disponen los órganos de inspección para poder realizar actuaciones que desemboquen en la nueva liquidación o en la respectiva retroacción de actuaciones, como de las consecuencias del incumplimiento de dicho plazo. Para concluir con este apartado, se desarrollará el límite absoluto que ha venido reconociendo la jurisprudencia española para poder volver a practicar una liquidación tras la anulación de la originaria, que es la prescripción: distinguiendo los efectos de la nulidad de pleno derecho de los efectos de la anulabilidad de las liquidaciones tributarias.

En relación al procedimiento de gestión tributaria, al no existir precepto específico que regule la retroacción de actuaciones, será necesario comentar las diferentes opiniones doctrinales y jurisprudenciales, que permitirán dotar de contenido a la retroacción o reiteración de liquidaciones tributarias dentro de estos procedimientos sujetos a caducidad.

También se analizará el alcance del principio del derecho sancionador *ne bis in ídem*, para comprobar la viabilidad o validez de un nuevo acuerdo sancionador, si se ha producido la nulidad de la liquidación primitiva de donde deriva dicha sanción.

Tras esto, se expondrán las principales conclusiones que afectan al procedimiento tributario en relación con la retroacción de actuaciones.

Y para concluir, se añadirá un listado del material bibliográfico recabado y empleado a la hora de realizar este Trabajo Fin de Grado. Con ello se desglosarán las revistas, libros, manuales y demás recursos empleados para su elaboración, junto con toda la jurisprudencia y doctrina de los tribunales y de los TEA.

II. LA RETROACCIÓN EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO: PRESENTACIÓN DE LA CUESTIÓN TRATADA

La legislación administrativa de carácter general¹, en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas², recoge dentro de su Título III, dedicado a los procedimientos administrativos, la anulabilidad y nulidad de los actos administrativos, la posibilidad de conservar, convalidar y convertir actos viciados en válidos. A su vez, dentro de los recursos administrativos, el art. 119.2 establece la posibilidad de que el órgano revisor ordene retrotraer actuaciones hasta el momento que se produjo el vicio.

En materia tributaria, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece el plazo que dispondrá la AEAT para realizar el procedimiento tras la retroacción ordenada por una resolución administrativa (TEA), como por la ordenada en una resolución judicial dentro del procedimiento inspector. Además, en relación a las resoluciones de los TEA, si estos órganos aprecian defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del contribuyente, anularán el acto y ordenarán la retroacción de actuaciones al momento en que se produjo el defecto.

Con estas pinceladas, podemos definir la retroacción de actuaciones en los procedimientos tributarios como la orden dada por un TEA en una resolución económico-administrativa o bien por una sentencia judicial de un tribunal del orden contencioso-administrativo, en la que se anula una liquidación tributaria ordenando la vuelta al mismo procedimiento en el momento en que se produjo el vicio, con el fin de subsanarlo y continuar con el procedimiento inicial.

En lo relativo al procedimiento por el cual se lleva a cabo la retroacción de actuaciones, doctrinalmente ha existido un debate sobre su verdadera naturaleza, al considerar que

¹Vid. BERMEJO VERA, J. «Derecho administrativo básico. Parte general. Volumen I.», 12ª Edición, Civitas, Pamplona, 2016, pp. 313 y ss. y MARTÍN REBOLLO, L. «Leyes administrativas. Manual y normas básicas.» 1ª Edición, Civitas, Pamplona, 2015, pp. 348 y ss.

² Ya la anterior Ley 30/1992 de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo común, en su Título V, Capítulo IV, sobre la Nulidad y anulabilidad, recogía la conversión, conservación y convalidación de los actos administrativos; como en el Título VII, Capítulo II, Sección 2ª, en el art. 113.2, referente a la resolución de los recursos administrativos, recoge que «cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, se ordenará la retroacción del procedimiento al momento en que el vicio fue cometido...»

podría formar parte del procedimiento respectivo (inspección o gestión) o fuese en si mismo un acto de ejecución.

De esta manera, a lo largo del presente Trabajo Fin de Grado, matizaremos el concepto incluyendo las aportaciones realizadas por los tribunales y analizaremos como la propia AATT estaría facultada a elaborar una nueva liquidación tras la anulación de la anterior, sin tener que retrotraer actuaciones en el sentido estricto de su significado.

III. ANTECEDENTES DE LA RETROACCIÓN EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

1. Naturaleza del acto conforme a la postura doctrinal y jurisprudencial antes de la LGT 58/2003

La posibilidad de que la Administración Tributaria vuelva a realizar una nueva liquidación tras la anulación de la anterior, con la posible retroacción de actuaciones, fue reafirmada por el Tribunal Supremo, donde la sentencia de 29 de diciembre de 1998³ (STS 8010/1998, Rec. 4678/1993), manifestó y precisó que «[...]la anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración a retrotraer actuaciones y a volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados [...]», en relación con la facultad (que incluso el propio tribunal considera como una obligación de la administración tributaria al afectar la Hacienda Estatal al interés general del país) de la conversión y convalidación de los actos administrativos, a la hora de realizar una nueva liquidación tributaria.

Por tanto, tradicionalmente, ante una determinada liquidación tributaria que era anulada, bien por una reclamación económica-administrativa, o por una resolución judicial, las cuales ordenaban practicar una nueva liquidación conforme a los criterios determinados por el órgano administrativo o judicial, se planteaban dos opciones:

- a) Reconocer a dicho acto naturaleza ejecutiva, al derivar de la puesta en ejecución de una resolución económica-administrativa o de una sentencia.
- b) Considerar que dicha nueva liquidación se encontraría dentro del propio primer procedimiento inspector⁴.

Antes de realizar el análisis jurisprudencial, se tiene que abordar un pequeño comentario sobre la propia normativa que resultaba aplicable. En primer lugar, la antigua Ley General Tributaria, aprobada por la Ley 230/1963, en relación con el procedimiento de inspección, no recogía un plazo máximo para la duración de las actuaciones inspectoras, recogiendo eso sí el Real Decreto 939/1986, que aprobaba el Reglamento General de la Inspección

³ En la misma línea se encontraría la sentencia del TS de 7 de octubre de 2000 (STS 7149/2000, Rec. 3090/1994).

⁴ Cuestión abordada por JUAN GONZALO MARTÍNEZ MICÓ, «Retroacción de actuaciones inspectoras: plazo en que deben finalizar. El artículo 150.5 de la LGT». Tribuna Fiscal nº273, Julio-Agosto 2014, editorial CISS, pp. 8-19; y por PUERTA ARRÚE, ÁNGEL, «La retroacción de actuaciones inspectoras en las resoluciones económico-administrativas o judiciales a la luz de recientes sentencias del Tribunal Supremo. Art. 150.5 de la LGT.», Hacienda Canaria, nº 37, pp. 108 y ss.

de los Tributos, en su art. 31.4, el efecto no interruptivo de la prescripción (que conforme a dicha ley 230/1963 el periodo de prescripción era de 5 años para todos los tributos salvo para el de sucesiones, que era de 10 años)⁵ cuando se suspendan las actuaciones inspectoras por transcurso de más de 6 meses sin realizar ninguna actuación. Si el acto tuviera naturaleza ejecutiva, y la resolución proviniera de un TEA, existiría un artículo de posible subsunción, como era el artículo 115.2 del RD 1999/1981, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, teniendo la administración tributaria quince días para la aplicación de la decisión del órgano jurisdiccional o administrativo. Y la última gran reforma antes de la Ley 58/2003⁶, estableció plazos a las actuaciones de comprobación e investigación, limitándolas a 12 meses, ampliables en otros 12 si son actuaciones de gran complejidad o si durante las mismas se descubre que el contribuyente ha ocultado alguna de las actividades, determinando el incumplimiento de este plazo la no interrupción de la prescripción como consecuencia de dichas actuaciones inspectoras, y nunca como plazo de caducidad.

Visto lo anterior, la sentencia de 20 de Junio de 2004 (STS 4620/2004 Rec. 39/2003), en su fundamento de derecho quinto, reconoce no considerar la actuación de los órganos inspectores como una mera ejecución de la sentencia en relación con la retroacción, sino que « [...] cuando los Órganos competentes de la Inspección de Tributos, ejecutan una resolución de un TEA, o una sentencia de un Tribunal Contencioso-Administrativo, no están propiamente ejerciendo una actividad inspectora, es decir, no se trata de una “actuación de la Inspección” a los efectos del artículo 31.4 del Reglamento general de Inspección [...], y en consecuencia, no le será aplicable el régimen anteriormente mencionado del no efecto interruptivo de la prescripción por una suspensión injustificada de más de 6 meses.

En la misma línea jurisprudencial continúa el TS en la sentencia 3 de mayo de 2011 (STS 2740/2011, Rec. 4723/2009), donde vuelve a incidir en la naturaleza de la retroacción, por la cual «[...] el tiempo que media entre el momento en que la Inspección tiene conocimiento de la resolución económica-administrativa que ordena retrotraer el procedimiento y aquel que lo hace, con independencia de las actuaciones que desarrolle

⁵ En su redacción original el artículo 64 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

⁶ Con la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

a continuación [...]», no tienen el carácter de “tiempo inspector” a los efectos del artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los tributos. Y nuevamente, en la sentencia de 19 de diciembre de 2011 (STS 8412/2011, Rec. 2376/2010), en su fundamento de derecho segundo, se señala que «[...] antes de dicha Ley 53/2003, no se preveía esta situación (en referencia expresa a la retroacción en la Ley General Tributaria), vacío que dio lugar a soluciones dispares de los órganos jurisdiccionales sobre el alcance de las actuaciones inspectoras y la ejecución de las resoluciones económica-administrativas o de sentencias[...]». Además, continúa la sentencia, en su fundamento de derecho cuarto, que «[...]se ha de descartar que los actos dictados por la Administración tributaria en ejecución de una resolución de los TEA o de un órgano jurisdiccional fueran, en sentido estricto, actuaciones inspectoras y no actos dictados en ejecución de las respectivas resoluciones [...]». A modo de conclusión, la sentencia considera que dichos actos no son actuaciones inspectoras puras, sino que la nueva actuación del órgano de inspección será consecuencia de la resolución administrativa o judicial y, a tenor de la LGT de 1963, no tendrá todos los efectos legales aplicables al procedimiento de inspección.

En definitiva, nos encontramos con una fina línea que separa la propia naturaleza de este nuevo acto tributario, consecuencia de su doble vertiente dentro del procedimiento tributario (como posteriormente se señalará de gestión o inspección). Y considerando la jurisprudencia del Tribunal Supremo anteriormente citada, siguiendo a Martínez Micó⁷, podemos considerar que antes de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, tras una anulación parcial derivada de una resolución económica-administrativa o sentencia contencioso-administrativa que únicamente determine la liquidación del tributo, sin necesidad de ordenar la práctica de ningún otro trámite, nos encontraríamos ante un supuesto de naturaleza ejecutiva. Mientras que, si en el cumplimiento de la resolución económico-administrativa o de la sentencia contencioso-administrativa que ordena la reposición de actuaciones, se requieran tareas de comprobación e investigación, este acto sería de naturaleza de inspección. Y además, como ya se ha señalado, no le sería aplicable el art. 31.4 del antiguo Reglamento General de Inspección en relación a las interrupciones justificadas con efectos interruptivos de la prescripción.⁸

⁷ Vid., MARTINEZ MICÓ, J.G. «Retroacción de actuaciones inspectoras, ...», *op.cit.*, pp. 9 y ss.

⁸ Vid., STS de 20 de Enero de 2003 (STS 177/2003, Rec. 662/1998) y STS de 6 de junio de 2003 (STS 3902/2003, Rec. 5328/1998).

2. La Teoría del “Tiro Único”, de acuerdo a la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana

La Teoría del Tiro Único surgió como consecuencia de la aplicación de la Ley General Tributaria de 1963, en sus diferentes versiones, al no existir, como ya se ha mencionado anteriormente, precepto específico que regulara las consecuencias de la anulación de una liquidación tras una resolución administrativa o jurisdiccional, con la posible retroacción de actuaciones. La denominación de Teoría del “Tiro Único”, deriva de la consecuencia jurídica que implica. Según esta Teoría, la AATT solo tendrá un “disparo” u opción para realizar de manera correcta la liquidación del tributo determinado, sin opciones a repetir el procedimiento tributario ni retrotraer actuaciones; siendo su máximo exponente la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

Como aclaración al comentario jurisprudencial que se va a realizar, es necesario hablar de derecho transitorio de Ley General Tributaria⁹. La LGT de 1963, no establecía ninguna consecuencia directa a la anulación de una liquidación, ni para la posible retroacción del procedimiento, donde no existía un soporte legal claro para dicho procedimiento. En cambio, la Ley 58/2003, General Tributaria, como posteriormente se desarrollará en su redacción original el art.150.5, establece el plazo límite de 6 meses para la retroacción de actuaciones en el procedimiento inspector. A su vez, en el artículo 239.3, se concedía a la AATT la facultad de retrotraer actuaciones en caso de que existan defectos formales que reduzcan las posibilidades de defensa al declarar la anulación del acto dentro de las resoluciones de los TEA¹⁰.

En consecuencia a la anterior normativa citada, durante la primera década de los 2000, existió un vacío normativo aplicable a la retroacción, todo ello a raíz a la Disposición Transitoria Tercera de la LGT de 2003, en relación con la Disposición final undécima, por la cual se estableció que la LGT de 2003 entraría en vigor el 1 de Julio de 2004. Con ello, resultaba de aplicación la LGT de 1963 para los procedimientos donde la notificación al órgano competente fuera anterior a dicha fecha. Por el contrario, si la

⁹ Vid. GARCÍA SARABIA, FRANCISCO DE ASÍS, «Duración, retroacción y prescripción de las actuaciones inspectoras antes y después de la Ley 34/2015», Revista de Contabilidad y Tributación, edit. CEF, nº 416, noviembre 2017, pp.100.

¹⁰ *Infra*. pp. 27 y ss.

notificación al órgano administrativo encargado de la AATT para la retroacción, era posterior al 1 de Julio de 2004, sería aplicable la LGT de 2003 con los efectos plenos de la retroacción que comentaremos más adelante.

Así, por ejemplo, en aplicación de este derecho transitorio, nos encontramos con dos sentencias dotadas de un gran contenido explicativo.

- a) La sentencia de 24 de Junio de 2011 (STS 4512/2011, Rec. 1908/2008), en la cual resulta de aplicación la LGT de 2003, al considerar que la ONI recibió la notificación de la sentencia el día 18 de Octubre de 2004, que obligaba a retrotraer actuaciones y realizar la nueva liquidación. Por tanto, en ese momento estaba plenamente vigente el artículo 150.5 de la LGT (actual 150.7 LGT).
- b) A sensu contrario, la sentencia de fecha de 19 de diciembre de 2011 (STS 8412/2011, Rec. 2376/2010), al entenderse que la efectiva notificación al órgano encargado de realizar esta retroacción fue el 17 de Marzo de 2004, (siendo anterior a la entrada en vigencia del 1 de Julio), al caso concreto le fue aplicable la LGT de 1963.

Con este pequeño comentario, ya estamos en facultades de poder abordar la Teoría del “Tiro Único”.

De las primeras sentencias existentes donde se plasmó esta Teoría, fue la sentencia de 3 de diciembre de 2002 (STSJ CV 11713/2002, Rec. 1106/1999), donde ante una liquidación ya anulada, se procede a emitir una nueva, analizando el tribunal la validez de esta segunda e incidiendo sobre la legalidad de poder practicar la segunda comprobación en relación con un posible defecto de forma. En consecuencia, «[...]esta sala se ha manifestado en anteriores ocasiones- desde 1996- en contra de tal posibilidad, criterio sustentado por el Tribunal Supremo en sentencia de 18 de diciembre de 1999 dictada en recurso en interés de Ley y debe -en consecuencia- estimarse el recurso en mérito a tal doctrina y anularse los actos impugnados». Así, el TSJ CV, considera que la Administración Tributaria únicamente tendrá una oportunidad para realizar de manera correcta la liquidación, sin posibilidad de retrotraer actuaciones o realizar una nueva liquidación si esta fuera anulada.

La aplicación de la Teoría del “Tiro Único” al caso reseñado, en relación a la jurisprudencia existente y a los argumentos usados por el tribunal, se puede considerar bastante forzada. En primer lugar, el TS en la sentencia anteriormente citada de 29 de diciembre de 1998 (STS 8010/1998, Rec. 4678/1993), expuso que es posible realizar una nueva liquidación tributaria tras la anulación de una posterior, reafirmandose en esta postura con la sentencia de 7 de Octubre de 2000 (STS7149/2000, Rec. 3090/1994), estableciendo como únicos limites a dicha nueva liquidación la prescripción o reincidencia en el defecto. Y en segundo lugar, como señala el propio voto particular contenido en la STSJ CV, la referida sentencia de 18 de diciembre de 1999 que utiliza como fundamento para su fallo, no trata en profundidad la posibilidad de retrotraer actuaciones a la hora de realizar una nueva liquidación, sino que únicamente analiza la labor del Tribunal Económico-Administrativo Regional para aceptar el recurso. Siendo por tanto, una cuestión claramente diferenciada y no subsumible al caso abordado.

El TSJ CV en fecha de 28 de Octubre de 2005 (STSJ CV 6067/2005, Rec. 1427/2003), refleja un nuevo cambio con respecto a su criterio jurisprudencial, adoptando ahora la postura mayoritaria de los tribunales españoles, abandonando esta Teoría del “Tiro Único”, donde el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana señala que, «[...] en los supuestos de anulación por motivos de forma o por de falta de motivación, de actos tributarios, sea dicha anulación decretada por el TEAR o lo sea en vía jurisdiccional, cabe dictar nuevos actos administrativos en sustitución de los anulados [a lo que se añade ahora las anulaciones iniciales decretadas a lo que darán lugar es a la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el vicio de que se trate, no a un momento anterior- principio de conservación de actos o trámites]».

Se puede afirmar que, la jurisprudencia que seguía el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valencia para los casos en que se producía la anulación de una liquidación, no era uniforme, existiendo sentencias que manifestaban la imposibilidad de reiteración de actos tributarios previamente anulados por sentencia judicial (no incluía posibles actos anulados en vía económico-administrativa, al considerar que les era aplicable los principios del Derecho Administrativos de la conservación y subsanación de defectos), y otras donde solo esta imposibilidad afectaría a los casos en los que el vicio determinante de la anulación fuera sustancial, material o de fondo. Pero en los casos en los que el vicio fuera de carácter adjetivo o formal, resultaba posible realizar retroacción de actuaciones

desde el momento donde se hubiera producido el vicio con el fin de conseguir la subsanación del mismo.

Con estos antecedentes, llegamos a la sentencia de 17 de julio de 2010¹¹, (STSJ CV 3774/2010, Rec. 3903/2008), de la sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, la cual supuso un nuevo giro en la interpretación jurisprudencial sobre la posibilidad de realizar la retroacción de actuaciones por parte de la AATT tras un fallo judicial. Nuevamente, la cuestión planteada por la parte recurrente al tribunal, fue la validez de una liquidación (con su correspondiente sanción) en sustitución de otra liquidación previa, ya anulada por la propia Sala (es decir, por un órgano jurisdiccional). El motivo por el que se anuló la primera liquidación en este caso era formal, puesto que se entendió que el órgano de inspección se relacionó con una persona que carecía de la debida representación.

Ante este caso, el TSJCV partiendo de la consideración de que únicamente la normativa administrativa (la ya derogada Ley 30/1992 del Régimen Jurídico de las AAPP y Procedimiento Administrativo Común, que equivaldría a la actual Ley 39/2015), recoge supuestos de conservación de actos y subsanación de defectos, donde se incluye a la subsanación de defectos formales mediante la retroacción de actuaciones de los art 150.5 de la LGT (actual 150.7 de la LGT), o el artículo 239 en relación a los recursos Económicos-Administrativos, estima que van dirigidos únicamente a órganos de carácter administrativo y no a los tribunales de justicia. Así, el tribunal señala que «[...]es claro que nuestra legislación apuesta por la viabilidad de subsanación de los vicios del acto administrativo (...) tanto en el curso del procedimiento administrativo, como en fase de recursos administrativos; esto es, en vía administrativa. Ahora bien, extrapolar tal posibilidad al procedimiento jurisdiccional que concluye con una sentencia judicial es algo que no aparece precisamente claro. Y es que el procedimiento jurisdiccional y la ejecución de sentencias no tienen su regulación en la Ley 30/1992, sino en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998, donde no existe un solo precepto legal que contemple tales posibilidades (...).»

Junto con esto, señala que las sentencias judiciales producen el efecto de cosa juzgada, todo ello en relación con el principio de legalidad y el derecho a la tutela judicial efectiva

¹¹ Analizada por CALVO VERGÉZ, J. en «A vueltas con la posibilidad de reiteración de actos tributarios de actos tributarios anulados judicialmente: La sentencia del TSJ CV de 17 de Junio de 2010», publicado en la Revista de Contabilidad y Tributación Nº 339, edit. CEF, pp. 127-148.

de los artículos 3.2 y 24.1 de la CE, ya que el pronunciamiento judicial «(...) sólo puede tener alguno de los siguientes fallos: inadmisibilidad del recurso, desestimación o estimación por anulación total o parcial del acto administrativo impugnado (...)». Por lo tanto, si tras la anulación de la liquidación tributaria por parte de un órgano judicial, la administración no podrá contrariar la situación judicial declarada o reconocida en firme. Teniéndose que manifestar dicha tutela judicial efectiva, consagrada en nuestra Carta Magna, con la terminación definitiva de conflicto jurídico entre la Administración y el obligado tributario o sujeto pasivo, sin la posibilidad de realizar una nueva liquidación tributaria, imposibilitando además la imposición de cualquier sanción.

Además el tribunal utiliza el factor tiempo a la hora de formular su argumentación, y lo relaciona con el principio ya mencionado de seguridad jurídica, realizando un alegato en favor del sentido común a la hora de ponderar la obligación de contribuir por parte de los ciudadanos al sostenimiento del Estado, con la concepción de un procedimiento sin dilaciones “*sine die*”, en la búsqueda de la seguridad jurídica del contribuyente. En palabras de la propia sentencia, «[...] esto alcanza tintes cercanos a lo catastrófico en el ámbito tributario, en el que lo prolongado del devenir procedimental (...) hace que la posibilidad de tan sólo una reiteración del acto administrativo pueda conducir a que el conflicto tributario se extienda a horquillas temporales inasumibles en un Estado de Derecho y muy superiores a la decena de años (...), durante los cuáles el contribuyente sufrirá la incertidumbre del resultado final de la controversia, lo que -como se apuntaba- resulta un tanto inadmisibles para el común sentido jurídico y viene a traducirse en una suerte de *reformatio in peius* cuando -como sabemos- uno de los principios generales del derecho que ha hecho aflorar nuestra jurisprudencia es el de que la necesidad de acudir a un proceso no puede convertirse en daño para quién lleva la razón (...).».

Con respecto a la fundamentación de esta Teoría, en opinión de Baeza Díaz-Portales¹², a pesar de reconocer que jurisprudencialmente el TS considera que sí es posible la reiteración de una nueva liquidación tras la anulación por motivos formales, con la consiguiente retroacción de actuaciones al momento anterior al vicio, se opone a este planteamiento, utilizando exactamente los mismos postulados que los fundamentos

¹² Vid. Estudios de Derecho Judicial nº 156, dedicado al V Congreso Tributario: cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad, «Consideraciones sobre la posibilidad de reiteración de actos administrativos anulados judicialmente y los intereses de demora», año 2009, pp. 257-282

jurídicos de la sentencia anteriormente mencionados. Además, analiza la validez de los preceptos relativos a la LGT de 2003 (a diferencia de la sentencia), incidiendo en una interpretación del art. 26, que versa sobre los intereses de demora, profundizando en la aplicación del apartado quinto de dicho artículo, el cual hace referencia a los intereses de demora en los casos que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación consecuencia de la anulación judicial o administrativa de la liquidación original, afirmando que únicamente sería aplicable en casos de estimaciones parciales por razones de fondo.

Una postura doctrinal que comparte este planteamiento utilizado por el TSJ CV¹³, es la de Bosch Cholbi¹⁴, que tras analizar las consecuencias jurídicas de la anulabilidad o nulidad de pleno derecho¹⁵ (cuestión que posteriormente será tratada), estima conveniente criticar el modelo aceptado por la jurisprudencia mayoritaria, al suponer que las actuaciones administrativas están sometidas al derecho mediante el cumplimiento de un procedimiento reglado, que determina su validez, garante de la seguridad jurídica estando unido al principio de la autotutela administrativa del derecho Administrativo general. Y el incumplimiento de dicho procedimiento reglado no debería beneficiar a la administración con la posibilidad de “reiniciar el acto”.

Podemos observar cómo este planteamiento basado en esta fundamentación jurídica fue mantenido por la Sala del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valencia en diferentes sentencias como la de 27 de Octubre de 2010 (STSJ CV 7801/2019 Rec. 3031/2008), la de 21 de Junio de 2011 (STSJ CV 7362/2011, Rec. 170/2009), o las de 30

¹³ Como recoge SANTOS DE GARANDILLA en «La Retroacción de actuaciones y la ejecución de resoluciones o sentencias en materia contencioso-tributaria: últimos pronunciamientos», publicado en Revista Quincena Fiscal, N°8, abril 2015, pp. 93-119, donde citando textualmente sobre el TSJ CV “[...]Tradicionalmente, esta Sala ha supuesto, con mayor o menor acierto, un acicate para todos los operadores jurídicos. Sus pronunciamientos no han estado exentos de cierta innovación, por no decir provocación, en términos estrictamente jurídicos. Es probable que más allá de la inspiradora brisa del Mediterráneo, una inquieta y no menos influyente doctrina tributarista nacida en las aulas universitarias valencianas esté detrás de sus ocurrentes líneas interpretativas. Decimos esto, porque no parece casual que cuando la Sala de Valencia dictó su sentencia de 17 de junio de 2010 (JT 2010,934), recurso 3903/08, sus razonamientos ya habían sido anticipados y anunciados por algunos artículos doctrinales, lo que revela cierta coincidencia o connivencia entre doctrina y resolución judicial”.

¹⁴ Vid. BOSCH CHOLBI, JOSÉ LUIS «Los efectos de la invalidez de la liquidación tributaria por vicio de nulidad de pleno derecho o anulabilidad», Estudios de Derecho Judicial, N°156, Año 2009, pp. 283-347; y «Los efectos de la nulidad de pleno derecho o anulabilidad de una liquidación tributaria: el replanteamiento jurídico de un “mito jurídico” y el papel de los Tribunales económico-administrativos», Tribuna Fiscal, N°233 Marzo 2010, pp. 21-37.

¹⁵ Vid. CALVO VERGÉZ, J. en «A vueltas con la posibilidad de reiteración de actos tributarios...» *op.cit.* pp.127-148.

de Marzo de 2012 (STSJ CV 2573/2012, Rec. 425/2009 y STSJ CV 2574/2012, Rec. 426/2009).

A modo de síntesis la Teoría del “Tiro Único” se puede explicar en el sentido de que:

- Establece como consecuencia jurídica ante la nulidad de una liquidación tributaria por parte un órgano jurisdiccional, la imposibilidad de volver a liquidar el hecho imponible afecto y, por tanto, la administración tributaria tendrá que “acertar” a la primera, teniendo sólo esta oportunidad para determinar la deuda tributaria y exigir el pago del tributo.
- Equipará como motivos de anulación, tanto a defectos formales como a defectos sustantivos, aplicándoles las mismas consecuencias.
- Considera que únicamente se podrá reiterar la liquidación afecta por una causa de anulación en el caso que derive de una resolución los TEA, que podrá ser sustituida por una nueva, ordenándose retrotraer actuaciones hasta el momento del acto en que se origina el defecto. Pero este defecto únicamente podrá ser formal, no sustancial, al serles aplicables los principios del Derecho Administrativo de conservación y subsanación.
- En cambio, el tribunal considera que si se produce una estimación parcial del recurso por motivos de fondo o sustantivos, donde puede ser necesario por parte de la Administración Tributaria realizar una nueva liquidación, está podrá girar una liquidación, recurriendo no a la retroacción de actuaciones, sino a un acto de mera ejecución de resoluciones judiciales.

En conclusión, la sentencia de 17 de Junio de 2010 del TSJ CV¹⁶ y su jurisprudencia derivada, vuelve a la línea original seguida por el mismo tribunal a principios de los 2000, por la cual consideraba que no era posible realizar una nueva liquidación ni retrotraer actuaciones ante la anulación de la original. Pero además a la hora abordar este caso, ya vigente la LGT de 2003, el legislador plasmaba de manera expresa su intención de conservar los actos anulados por defectos de forma, recogido tanto en el propio procedimiento de inspección en el art. 150.5 (cuestión diferente y discutida podría ser para el procedimiento de gestión), como para el recurso Económico-Administrativo en su

¹⁶ STSJ CV 3774/2010, Rec. 3903/2008

artículo 239. De la misma forma a pesar de no ser aplicable al caso, el tribunal no se plantea ninguna cuestión de derecho transitorio acerca de LGT, ni tampoco hace referencia a la jurisprudencia existente por parte de TS de la LGT de 1963, donde ya expuso de manera clara el derecho de la administración de realizar una nueva liquidación, tanto en la sentencia de 29 de diciembre de 1998 (STS 8010/1998, Rec. 4678/1993), como la sentencia de 7 de Octubre de 2000 (STS7149/2000, Rec. 3090/1994), la sentencia de 19 de Abril de 2006 (STS 4904/2006, Rec. 58/2004) o la sentencia de 19 de Julio de 2007 (STS 5468/2007, Rec. 9446/2004).

Frente a esta Teoría del “Tiro Único” numerosos tribunales, entre los que destaca el Tribunal Superior de Justicia de Galicia¹⁷, negaban las pretensiones de los contribuyentes fundadas en la aplicación de esta Teoría. Ante esta situación, fue necesaria la intervención del TS, que mediante recurso de casación de unificación de doctrina se pronunció sobre la correcta aplicación de la retroacción y reiteración conforme a la LGT .

3. La consolidación de la Teoría del “Doble Tiro” por parte del Tribunal Supremo

Como ya se ha mencionado¹⁸, el TS ha venido reconociendo la posibilidad de corregir por parte de la AATT las actuaciones que presenten alguna infracción de aspectos formales dentro de los límites relativos a la prescripción y los efectos a la cosa juzgada, pero nunca para el caso en que la administración se reiterara en el fallo en la nueva liquidación, extinguiéndose entonces sus derechos. Esta postura, fue mantenida por parte de la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo, entre otras, por la sentencia de 19 de Septiembre de 2008 (STS 5009/2008, Rec. 533/2004) o la sentencia de 21 de Junio de 2010 (STS 3427/2010, Rec. 7/2005). Los hechos de ambas sentencias son prácticamente idénticos, versando sobre la posible validez de una nueva liquidación girada por parte de la Agencia Tributaria de la Comunidad de Madrid, tras la anulación en vía económica-administrativa de la liquidación primitiva. En ambas liquidaciones para los dos casos, la

¹⁷ Entre otras, la sentencia de 14 de octubre de 2011 (STSJ GAL 7438/2011, Rec. 15587/2010), la sentencia de 13 de febrero de 2012 (STSJ GAL 1408/2012, Rec. 15987/2010) o la de 21 de Noviembre de 2011 (STSJ GAL 8709/2011, Rec. 15785/2010).

¹⁸ En referencia a la STS de 29 de diciembre de 1998 (STS 8010/1998) o la STS de 7 de Octubre de 2000 (STS 7149/2000).

administración volvió a reiterar el fallo de la primera liquidación (siendo dicho vicio la falta de motivación), el cual fue considerado como defecto formal o procedimental.

Ante los hechos, el tribunal nuevamente mantiene su postura, ya que considera que «[...]la anulación de un acto administrativo [...] no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados». Pero siempre con un límite claro, que es la repetición del mismo fallo por parte de la Administración Tributaria, que implica la pérdida del derecho por parte de la Administración a liquidar el tributo.

Esta línea jurisprudencial¹⁹ se sigue definiendo a través de tres sentencias fechadas el 3 de mayo de 2011²⁰. En ellas, destaca el análisis que se realiza del principio de seguridad jurídica en relación con la posibilidad de realizar una nueva liquidación tras errar la primera, ampliándose incluso a una tercera liquidación, tras errar las dos primeras, siempre que no se repitiera el mismo fallo. El tribunal, a partir de la falta de limitación constitucional, legal, reglamentario o jurisdiccional, que impide a la Administración ejercer sus atribuciones concedidas por el legislador, una vez que su primer resultado ha sido anulado por ser contrario a derecho, (en la misma línea que las sentencias anteriormente mencionadas), establece que dicha facultad nunca es absoluta, pero que «[T]ampoco se puede aseverar categóricamente que, si la Administración Tributaria yerra más de una vez en la realización de sus actuaciones de liquidación, pierde automáticamente la posibilidad de enmendar su error». Por su parte, el TS señala un nuevo aspecto clave a la hora de permitir una nueva liquidación, que es la “actitud contumaz” de la Administración, en el sentido que «[L]o único jurídicamente intolerable [es] la actitud contumaz de la Administración Tributaria, la obstinación en el error, la reincidencia en idéntico yerro una y otra vez. Una tesitura así atentaría contra su deber constitucional de seguridad jurídica e incurriendo en un indudable abuso de derecho». En conclusión, «[...]si no existe una actitud contumaz de la Administración tributaria, si no obstina en el mismo error, si no reincide en idéntico defecto una y otra vez, ninguna tacha

¹⁹ Vid. SANTOS DE GARANDILLA, «La Retroacción de actuaciones y la ejecución de resoluciones...» pp. 93-119, *op.cit.*

²⁰ Las sentencias del TS: STS 2740/2011, Rec. 4723/2009; STS 2743/2011, Rec. 6393/2009 y STS 2761/2011, Rec. 466/2009

cabe oponer a que anulado el acto viciado, la Administración retrotraiga las actuaciones para volver a liquidar».

Sobre las consecuencias de incurrir en un nuevo error, el TS en la sentencia de 26 de marzo de 2012 (STS 2104/2012, Rec. 5827/2009), continúa aclarando dicho concepto, reafirmando en primer lugar que se «[...]ha establecido un límite a la posibilidad de que la Administración liquide de nuevo, cuando, retrotraídas las actuaciones, vuelve a dictarse un acto que adolece del mismo o similar vicio que el inicialmente anulado.[...] En realidad, cuando ocurre tal, si el defecto es reiterado, se produce un acto que frontalmente no ejecuta la decisión económico-administrativa o jurisdiccional que ordenó la retroacción de las actuaciones para practicar una nueva liquidación sin el vicio que motivó la anulación.» Esto implica la imposibilidad de reconocer a la Administración una tercera oportunidad, como consecuencia del principio de buena fe del anterior art 3.1 de la Ley 30/1992 del Régimen Jurídico de las AAPP y del Procedimiento Administrativo Común, (actual art 3.1 de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público), en relación al principio de proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario, evitando un abuso de derecho. El TS, no obstante, concluye su argumentación reafirmandose en la no validez de los actos resultado de la «[...] intolerable actitud contumaz de la Administración tributaria, [con] la obstinación en el error, la repetición de idéntico yerro, por atentar contra su deber de eficacia, impuesto en el mencionado precepto constitucional, desconociendo el principio de seguridad jurídica, proclamado en el artículo 9.3 de la propia Norma Fundamental [...]. En el caso de resoluciones jurisdiccionales, habría que añadir que la nueva liquidación que reincide en el error constituye en realidad un acto dictado en contradicción con lo ejecutoriado, nulo de pleno derecho en virtud del artículo 103.4 de la Ley de esta jurisdicción .»

Avanzando en la línea temporal, otra sentencia clave en la consolidación de esta Teoría del “Doble tiro”, es la de 19 de noviembre de 2012 (STS 7933/2012, Rec. 1215/2011)²¹. Dicha sentencia es consecuencia del recurso de casación en interés de la ley presentado por la AE, frente a la sentencia de 27 de octubre del TSJ CV (STSJ CV 7801/2010, Rec.

²¹ Entre otros, sentencia analizada por GARCÍA DE PABLOS, J.F., «La retroacción de las actuaciones administrativas: Comentario a la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012», Revista Quincena Fiscal, nº 8, pp. 141-159 ; y BOSCH CHOLBI, J.L., «Una decisión trascendental del Tribunal Supremo: la sentencia de 19 de noviembre de 2012, sobre la retroacción de actuaciones por la Administración tributaria», Tribuna Fiscal, Nº 265, 2013, pp. 93-96.

3031/2008) en la que el tribunal valenciano aplica la Teoría del “Tiro Único”²², denegando la posibilidad a la Administración tributaria de volver a practicar una segunda liquidación tributaria tras la anulación de la primera liquidación por la sentencia del TSJ CV de 2 de Junio de 2003²³, realizando las nuevas actuaciones el órgano de inspección en febrero de 2004, lo que implica que sería de aplicación a estas nuevas actuaciones la LGT 230/1963.

El TS, partiendo de la argumentación utilizada por la AE, considera que la Teoría del “Tiro Único” es dañosa para el interés general, por su elevado alcance económico, al remitirse a la cantidad estimada por la AEAT en procedimientos donde hubiera existido un defecto de forma, que para el ejercicio 2007-2008 supuso 18% sobre un importe medio de 125.460 millones de euros. Tras considerar a la Teoría del “Tiro Único” como perjudicial para el interés general, la Sala vuelve a reiterar la posibilidad de realizar una retroacción de actuaciones para las liquidaciones tributarias anuladas en vía económico-administrativa, retomando el procedimiento inicial en el momento donde existió dicho vicio. Pero, el tribunal considera que si el vicio es de carácter sustancial o de fondo, no será posible realizar la retroacción del procedimiento tributario, en un sentido estricto del concepto²⁴, pero no está «[...] vedado a la administración aprobar otra liquidación ajustada a Derecho, mientras no haya recaído su derecho por el transcurso del tiempo.» Junto con lo anteriormente mencionado, por primera vez, el TS se pronuncia de manera clara y expresa sobre la facultad de la AATT para reiterar actos de naturaleza tributaria tras haber sido anulados por sentencia judicial, y no únicamente por una resolución económica-administrativa. Así, el alto tribunal señala que «[...] al no impedir la Ley de la Jurisdicción la posibilidad de remediar los vicios que hayan dado lugar a la estimación del recurso, debe estarse a la regulación establecida en la ley 30/1992 y en la Ley General Tributaria, normativa que permite la reiteración de los actos anulados, tanto en el caso de vicios de forma o de procedimiento, como en el de infracción sustantiva o error iuris.»²⁵

²² *Supra.* pp. 14 y ss.

²³ *Vid.* STSJ CV 4687/2003, Rec. 1048/2001.

²⁴ *Infra.* pp. 31 y ss.

²⁵ En el mismo sentido, la propia sentencia desarrolla la idea de que «[...] con independencia de que se conciba el recurso contencioso administrativo como un proceso al acto, o se parta de la naturaleza del mismo como un proceso entre partes, hay que reconocer que la solución tiene que venir dada, a falta de una expresa regulación en la ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y sin necesidad de acudir a la normativa constitucional, ante la existencia de varios derechos en conflicto, a lo que se establezca en la normativa administrativa general o en la estrictamente tributaria, sin que ello suponga infringir los efectos materiales de la cosa juzgada, ya que la nueva actuación administrativa no trata de reproducir el acto inicial anulado, sino de ajustarse a la Ley, ni los preceptos que regulan la ejecución de las resoluciones de los Tribunales, artículos 103 y siguientes, porque basta dejar sin efecto la liquidación anulada con todas sus

Esto es, limita de manera precisa las potestades de la AATT; imposibilitando por una parte la validez de los actos donde incurra en un mismo error y por otra estableciendo como límite absoluto la prescripción de actuaciones para poder practicar la nueva liquidación.

Consecuentemente, con esta sentencia se fija como doctrina legal clara, que «la estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevinida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia.»

No obstante, también es necesario destacar, que la propia sentencia recoge varios votos particulares de magistrados del TS. Estos analizan diversas cuestiones, como la eficacia interruptiva de la prescripción de actos nulos y actos anulables²⁶, y sobre el propio *petitum* necesario en las pretensiones para poder llevar a cabo la retroacción de actuaciones por parte de la AAPP ²⁷.

Con respecto a la primera cuestión, el Magistrado D. Emilio Frías Ponce considera que la sentencia permitirá la dilación del procedimiento, al permitir que los actos anulables tengan eficacia interruptiva del cómputo de la prescripción, produciendo una tardanza en la terminación los procedimientos tributarios, al no entrar la sala en valorar los efectos de nulidad de pleno derecho y anulabilidad.

En relación con el segundo voto particular, el Magistrado D. Juan Martínez Micó critica que en virtud del principio dispositivo que rige el orden contencioso, el tribunal no podrá promover de oficio la retroacción de actuaciones, para que el órgano tributario realice la liquidación, a diferencia del procedimiento económico-administrativo, donde dentro de

consecuencias (devolución de lo indebidamente ingresado con sus intereses legales, reconocimiento del derecho a recibir los costes de las garantías aportadas si se acordó la suspensión o anulación incluso de la vía de apremio), para que la sentencia se considere ejecutada.»

²⁶ *Infra*. pp. 39 y ss.

²⁷ *Vid.* GARCÍA DE PABLOS, J.F., «La retroacción de las actuaciones administrativas...», *op.cit.*, pp. 141-159.

las competencias de los TEA, estos si que podrán acordar la retroacción de actuaciones de “motu proprio”.

Por lo tanto, en vista de lo expuesto, podemos extraer de la aplicación de la Teoría del “Doble Tiro” las siguientes claves:

- La AATT podrá retrotraer actuaciones tras un recurso económico-administrativo por defectos de forma o procedimentales.
- La AATT podrá volver a practicar una liquidación tras un recurso económico-administrativo que declare la invalidez de la originaria por motivos de fondo o sustantivos.
- La AATT podrá reiterar actos tributarios tras la anulación de una liquidación por una sentencia judicial, independientemente del motivo (equiparando forma y fondo), siempre que se respete la prescripción, donde tras la sentencia será necesario la realización de algún acto por parte de la AATT, y en ningún caso la resolución del recurso habrá declarado la inexistencia o extinción de la obligación tributaria. En esta línea, de acuerdo a la opinión de BEGOÑA SESMA SANCHEZ²⁸, las sentencias judiciales podrán ordenar la retroacción de actuaciones (resultando de aplicación el art 150.7 LGT como se explicará a continuación). Pero si estima parcialmente el recurso y ordena su sustitución parcial por otra en los términos que se haya indicado en el fallo, resultará de aplicación el art. 104 de la Ley de Jurisdicción contenciosa-administrativa, concediendo a la AATT el plazo de dos meses para ejecutar el fallo. Y si la sentencia judicial hubiera estimado totalmente el recurso anulando la liquidación, la administración tendría derecho a volver a practicar la liquidación, sin ser como tal una retroacción estricta, pero rigiéndose por sus plazos, como más adelante desarrollaremos. Pero en cualquiera de los tres casos, el sentido del fallo judicial tendrá que respetar unos límites claros y definidos, como son los principios de cosa juzgada, de seguridad jurídica, de tutela judicial. Y únicamente deberá admitirse la reiteración de la liquidación (vía o no de la retroacción), cuando beneficie al contribuyente recurrente.

²⁸ En SESMA SANCHEZ, B., «La nulidad de las liquidaciones tributarias», 1ª edic., 2017, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, pp. 444 y ss.

IV. RETROACCIÓN EN EL SENTIDO ESTRICTO CONFORME A LA LGT

1. Requisitos formales para la aplicación de la retroacción

Las referencias de la LGT que realiza sobre la retroacción, en su actual redacción vigente a fecha de elaboración del presente trabajo²⁹, se encuentran en los artículos 150.7, que versa sobre el plazo que dispone la inspección para poder llevar a cabo dicha retroacción; y en el artículo 239.3, en relación con la aplicación de la retroacción en la resolución de una reclamación económica-administrativa:

Artículo 150.7. Primer párrafo de la LGT.

“Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.”

Artículo 239.3. Segundo párrafo de la LGT.

“Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal”

Resultado de los mismos, el legislador plasma, de manera expresa, los requisitos necesarios que se tienen que cumplir para que dentro de un procedimiento tributario de inspección, tras su anulación, sea posible realizar la retroacción de actuaciones³⁰.

²⁹ La redacción original de la LGT 58/2003, de 17 de diciembre, en relación con la retroacción de actuaciones, se encontraba en los respectivos artículos 150.5 y 239.3 de la LGT. La modificación fue realizada por la Ley 34/2015 de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

³⁰ Vid. ORENA DOMINGUEZ, A. «Sobre la posibilidad de dictar una nueva liquidación, tras la anulación de la precedente», Revista española de Derecho Financiero, Nº 189, Octubre-Diciembre 2018, pp. 119-157.

La primera cuestión a tratar, es la incidencia de aplicar la retroacción a resoluciones económico-administrativas y/o a sentencias judiciales. El art. 150.7 de la LGT equipara, a efectos del plazo para ejercer la retroacción por parte del órgano inspector, tanto a la retroacción ordenada por una resolución económico-administrativa como por una resolución judicial.

Es más, el RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, recoge la posibilidad que «[...]cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado [...]», siguiendo el mismo criterio del art. 239 de la LGT sobre las resoluciones económico-administrativas. Y sobre la posibilidad de extender dicha interpretación a las sentencias judiciales, el propio RGRVA, en su art. 70 permite la aplicación de la retroacción a la hora de ejecutar la resolución judicial³¹. En definitiva, como el TS ha matizado en la anteriormente citada sentencia de 19 de Noviembre de 2012 (STS 7933/2012, Rec. 1215/2011), donde se analiza para este caso la reiteración con carácter general de actos tributarios (ya sea por motivos de forma o fondo), siendo posible que tanto una resolución de un TEA como una sentencia judicial ordene llevar acabo la retroacción de actuaciones al órgano de la AATT.

En segundo lugar, la LGT exige que se produzcan vicios o defectos formales³². El TS, en la sentencia de 25 de Octubre de 2012 (STS 7914/2012, Rec. 2116/2009), dota de contenido este concepto, siendo los «[...]defectos formales los vicios procedimentales y, además, aquellos que afectan al propio escrito en el que se documenta la liquidación y que no forman parte del elemento definitorio o cuantificador de la obligación tributaria [...]». En definitiva, que pueden calificarse como formales un primer grupo (formal-procedimental) formado por los vicios en que se incurre en el proceso de formación de la

³¹ Vid. la opinión de SESMA SANCHEZ, B., «La nulidad de las liquidaciones tributarias», 1º edic., 2017, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, pp. 367., matiza y acota la aplicación de dicho art. 70 del RGRVA, en el sentido que no “puede servir para justificar [...] que la retroacción de actuaciones sea admisible presuntamente si el fallo judicial no dice nada.”

³² Esta cuestión es tratada por diferentes autores, entre ellos SESMA SANCHEZ, B., «La nulidad de liquidaciones tributarias», *ibid.*, pp. 382 y ss. ; GARCÍA DíEZ, CLAUDIO, «Revista de contabilidad y Tributación, edit. CEF, nº 379, Octubre 2014, pp. 94; MARQUÉZ SILLERO, CARMEN Y MARQUÉZ MARQUÉZ, ANTONIO, «La comprobación y la inspección limitada. Efectos preclusivos. Retroacción de actuaciones tributarias encubiertas: seguridad jurídica. Actos propios. (Comentario de la STS de 22 de septiembre. Rec. Casación nº 4336/2012. Ponente Joaquín Huelin Martínez de Velasco), Revista Quincena Fiscal, nº 18, Octubre 2015, pp. 119-133.

voluntad administrativa y un segundo grupo (formal- documental) integrado por los defectos en que se incurre en la redacción del documento que incorpora el acto administrativo resultado de aquel procedimiento y que no estén directamente relacionados con la definición o cuantificación del tributo; siendo los defectos que afecten a este último los que deben ser considerados propiamente como defectos o vicios de naturaleza material». Consecuencia de esta definición no se considerará un defecto formal la errónea calificación jurídica de los contratos simulados en lugar de considerarlos operaciones vinculadas, en relación con IS³³, siendo un defecto sustancial o de fondo. Ni tampoco, en relación también con el IS, se considerará como defecto formal la incorrecta liquidación basada en un cálculo erróneo de los porcentajes de participación por parte del órgano inspector³⁴.

Pero en ocasiones, la distinción entre vicio formal y material es compleja. Un ejemplo de esta fina línea sobre estos vicios, es la cuestión relativa a las liquidaciones anuales de IVA practicadas por parte de los órganos inspectores, cuando la propia normativa del impuesto establece que se tendrá que liquidar de forma trimestral o mensual conforme al art. 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido³⁵. Esta cuestión fue tratada por diversos órganos, como los TEAR, como por el TEAC en su resolución de 29 de Junio de 2010 (00/00229/2010) la propia sala de Unificación de Doctrina del TEAC en la resolución de 24 de noviembre de 2010 (00/1/2010) y por el TS (STS 3816/2014) donde, en contra del criterio de la AEAT, fue considerado como un defecto material, no siendo aplicable la retroacción en sentido estricto de los art. 150.7 y 239.3 de la LGT.

Continuando con la interpretación de ambos preceptos, el mismo art 239.3 LGT exige que, como consecuencia del defecto, hayan disminuido las posibilidades de defensa del contribuyente. Como ha manifestado el TS en la sentencia de 29 de Septiembre de 2014, (STS 3816/2014, Rec. 1014/2013) se partirá de una concepción amplia de este concepto, donde en «[...] nuestro sistema jurídico, la eventual retroacción de las actuaciones constituye un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar

³³ Cuestión abordada por la TS en la sentencia del 15 de septiembre de 2014 (STS 3728/2014, Rec. 3948/2012), sobre la que existe un comentario realizado por CORDERO GONZÁLEZ, EVA MARÍA, «La errónea calificación de un contrato como simulado es un defecto sustantivo que no permite la retroacción de actuaciones. Análisis de la STS de 15 de septiembre de 2014, Rec. Nº 3948/2012», Revista de Contabilidad y tributación, edit. CEF, nº 382, enero 2015, pp. 135-140.

³⁴ Sobre dicha cuestión versa la sentencia del TS de 27 de marzo de 2017 (STS 1090/2017, Rec. 3570/2015),

³⁵ Vid. SESMA SÁNCHEZ, BEGOÑA; «La nulidad de las liquidaciones tributarias», *op.cit.* pp 387 y ss.

defectos o vicios formales[...]. O, a lo sumo, para integrar los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación; se trata de acopiar los elementos de hecho imprescindibles para dictar una decisión ajustada a derecho, que, por la ausencia de los mismos, no se sabe si es sustancialmente correcta o no».

Pero posteriormente, en la sentencia de 29 de septiembre de 2015³⁶ (STS 2875/2015, Rec. 3723/2014), el TS ha vuelto a matizar el significado de “indefensión material” considerando que, a la hora de hablar de retroacción en el sentido estricto, se encontraran dentro de estos casos aquellos supuestos en los que la liquidación anulada presente un defecto formal, que no permita saber si «[...] la decisión adoptada es sustancialmente correcta o no». Y con ello, como señala el fundamento de derecho segundo, únicamente en los supuestos donde exista un defecto formal que haya causado indefensión al obligado tributario, o implique un desconocimiento de si la liquidación es correcta o no, será posible realizar esta retroacción en sentido estricto. Lo que provocará que la AATT tendrá que «[...] desandar el camino para reparar la lesión causada o para acopiar los elementos de hecho que, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no se incorporaron al expediente.»

No obstante, para un sector doctrinal³⁷ el vicio de forma, que provoque la indefensión, tendrá que producir una “merma efectiva del derecho de la defensa del obligado tributario”, dotando a este concepto de la interpretación realizada por el TC de indefensión con relevancia constitucional³⁸.

Y por último, de acuerdo al tenor literal de los art. 150.7 y 239.3 LGT parece que existe una exigencia de que la resolución económica-administrativa o judicial ordene, de manera clara y expresa, que se produzca esta retroacción de actuaciones³⁹. No obstante, un sector doctrinal⁴⁰ considera que esta retroacción podrá ser también tácita al desprenderse de la

³⁶ Como recoge ORENA RODRÍGUEZ, AITOR, en «Sobre la posibilidad...» *op.cit.*, pp. 119-157.

³⁷ Vid. GARCÍA DÍEZ, CLAUDIO, «Una perspectiva sobre la ejecución y retroacción...» *op.cit.* pp. 97 y ss.

³⁸ Entre otras, la de 21 de Mayo de 2012 (STC 108/2012, Rec. 2281/2010) o la de 14 de Enero de 2013 (STC 2/2013, Rec. 563/2012).

³⁹ En la misma línea se encuentra SESMA SANCHEZ, BEGOÑA; «La nulidad de las Liquidaciones Tributarias» *op.cit.*, pp.376

⁴⁰ Vid. PUERTA ARRÚE, ANGEL, «La retroacción de actuaciones inspectoras en las resoluciones ...», *op.cit.*, pp. 109; ORENA RODRÍGUEZ, AITOR, «Incongruencia y retroacción de actuaciones.», J.M. Bosch Editor, 2013, Barcelona, pp. 169; y MARTÍNEZ MICÓ, «Retroacción de actuaciones inspectoras plazo en el que deben finalizar...», *op.cit.*; pp. 8-19

propia resolución o sentencia anulatoria, por lo que será necesario realizar la retroacción de actuaciones en el momento en que se produjo el fallo procedimental para continuar con el procedimiento tributario. En relación con esta postura que permite la retroacción tácita, la sentencia de 18 de octubre de 2013 (STS 6704/2013, Rec. de casación para la unificación de doctrina 830/2013), aclara estos preceptos de la LGT al considerar que «[...]la retroacción de actuaciones opera aún cuando literalmente no se ordena, pero se pueda deducir materialmente de la resolución que se trata de ejecutar, [...] y la propia Administración admitió que se trataba de un supuesto de retroacción[...]». Por consiguiente, esta retroacción podrá ser expresa o tácita siempre que se cumplan los anteriores requisitos expuestos.

2. Cuestión acerca de la “retroacción” por defectos sustantivos o de fondo

Como acabamos de desarrollar, para poder hablar de retroacción en el sentido estricto de la LGT el motivo de anulación tendrá que ser un defecto formal. En este sentido, nos encontramos con la jurisprudencia del TS, donde la sentencia de 26 de marzo de 2012 (STS 2104/2012) considera que «[...]la retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo material alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar marcha atrás. Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa, no cabe retrotraer para que la Administración rectifique por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión»⁴¹. Del mismo modo, el TS continúa en la sentencia de 15 de septiembre de 2014 (STS 3728/2014, Rec. 3948/2012), reconociendo que la retroacción de las actuaciones constituye un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, reparando defectos o vicios formales, o incluso para la integración de los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa. En consecuencia, la retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, eso sí, dando a la

⁴¹ *Vid.* FALCÓN Y TELLÁ, RAMÓN; «La improcedencia de ordenar la retroacción cuando la liquidación se anula por razones de fondo. STS 7 de abril de 2011.», Quincena fiscal, nº 15-16, septiembre 2011, pp. 9-14.

Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Pero si «[...] no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas imputables a la Administración), no cabe retrotraer actuaciones para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión.», cuya misma fundamentación se plasmó en la sentencia de 29 de septiembre de 2014 (STS 3816/2014, Rec. Casación para unificación de doctrina nº 1014/2013)⁴².

En definitiva, el TS niega la aplicación de la retroacción cuando el motivo de anulación sea formal. No obstante, dentro de la Teoría del Doble tiro, la AATT, tras la anulación de una liquidación, tendrá el derecho a volver a girarla. ¿Pero qué procedimiento tributario tendría que realizar la AATT para volver a practicar la liquidación en caso de anulación por motivos de derecho sustantivo?

Se podría recurrir al art. 66 del RGRVA, que establece que cuando el TEA resuelva sobre el fondo (tras un vicio sustantivo o de fondo), por el cual se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y tramites no afectados estableciendo un plazo para la ejecución de dicha resolución por parte del órgano de la AATT de un mes⁴³. Sobre esta cuestión se debe destacar el criterio de SANTOS DE GARANDILLAS⁴⁴ que, siguiendo la sentencia de 12 de junio de 2013 (STS 3132/2013, Rec. nº 1921/2012), analiza el verdadero alcance del art. 150.5 LGT (que equivaldría al actual art. 150.7 LGT con las matizaciones que realizaremos posteriormente), incidiendo en que «[...]este precepto obliga a entender, en relación con el alcance de las actuaciones inspectoras en fase de ejecución, que cuando una resolución judicial o económico administrativa ordena la retroacción de las actuaciones inspectoras, las de su ejecución han de calificarse como actuaciones inspectoras y no como meras actuaciones dictadas en ejecución, estando sujetas al plazo de conclusión fijado expresamente y cuyo incumplimiento determina las consecuencias que se indican. Incluso, aunque sólo se tratase de sustituir la liquidación anulada por otra distinta, como tal sustitución supone ya por sí misma una retroacción de actuaciones, hay que entender aplicable la misma regla.»

⁴² Vid. GOROSPE OVIEDO, JUAN IGNACIO, «La consolidación del doble tiro: anulada una liquidación tributaria por razones de fondo o sustantivas cabe liquidar de nuevo si la obligación no ha prescrito. Análisis de la STS de 29 de septiembre de 2014, Rec. núm. 1014/2013 ».Revista de Contabilidad y Tributación, edit. CEF, marzo 2015, nº. 384, pp. 157-168.

⁴³ Postura recogida en SESMA SANCHEZ, BEGOÑA; «La nulidad de las Liquidaciones Tributarias» *op.cit.*, pp.399 y ss.

⁴⁴ Vid. SANTOS DE GARANDILLAS, «La retroacción de actuaciones...», *op.cit.*, pp. 110 y ss.

Dicho de otro modo, al considerar que las actuaciones resultado de la resolución que ordene la retroacción de actuaciones por motivos formales, implica una continuación del procedimiento inspector, también tendrá que tener la misma consideración cuando el motivo sea por razones de fondo, a pesar de no ser una retroacción estricta y ser una reposición o reiteración de liquidaciones. Y todo ello, realizándose una interpretación conforme al art.7 de la LGT, en relación con las fuentes del ordenamiento tributario, que establece el carácter supletorio de los preceptos del derecho común. Así es posible la integración mediante la analogía del art. 4.1 del Código civil (al no encontrarse dentro del ámbito de prohibición del art. 14 de la LGT) aplicando el procedimiento que contempla el art. 150.5 LGT (actual 150.7 de la LGT).

Y en el mismo sentido que esta opinión doctrinal se encuentra la sentencia de 30 de enero de 2015 (STS 569/2015, Rec. 1198/2013), la cual terminará de concretar el ámbito de aplicación de la retroacción por motivos de fondo. Frente a una cuestión de fondo o de derecho sustantivo el TS interpreta el verdadero alcance del antiguo art. 150.5 LGT. Así, el tribunal reconoce « [...] que el legislador ha guardado el más absoluto silencio sobre el plazo que se ha de respetar cuando la anulación lo sea por razones sustantivas o de fondo. En estos casos, ninguna disposición de la Ley General Tributaria obliga a la Inspección de los Tributos a practicar la liquidación en un plazo máximo, por lo que nos encontramos con una laguna legal que este tribunal está llamado a integrar mediante una interpretación analógica del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria, tarea que no viene impedida por el artículo 14 de la misma, donde la prohibición de la analogía sólo impide extender más allá de sus estrictos términos el hecho imponible, las exenciones y los demás incentivos o beneficios fiscales».

El tribunal continúa la línea jurisprudencial de diferenciación entre retroacción formal y material, en el sentido que «[L]os supuestos de anulación por razones de fondo o sustantivas no son técnicamente de retroacción de actuaciones, pero no existen motivos suficientes para no tratarlos como si lo fueran a los efectos que nos ocupan. Resultaría ilógico que, cuando se produce una estimación por razones de fondo, supuesto en el que la Inspección de los Tributos debe limitarse a liquidar de nuevo sin practicar ninguna diligencia, se entienda que está habilitada para hacerlo en el plazo de prescripción, mientras que cuando el éxito de la impugnación lo es por razones de forma generadoras de indefensión, caso en el que debe practicar nuevas actuaciones, está legalmente obligada a completarlas y aprobar la nueva liquidación en un plazo netamente inferior».

Por lo tanto no estamos ante una retroacción estricta, ya que sólo podemos hablar de retroacción “pura”, conforme al art. 150.5 LGT (actual 150.7 LGT), cuando el motivo que da lugar a la anulación es formal o procedimental. De tal manera que cuando se habla de “retroacción material”, en palabras del propio TS, es únicamente a efectos «[...]de aplicar también el límite temporal y las consecuencias del artículo 150.5 a los casos de anulación de las liquidaciones por razones de fondo». Y para concluir este fundamento de derecho cuarto, el tribunal excluye la posible aplicación del anteriormente mencionado art. 66 del RGRVA al considerar la primacía del art 150.5 LGT cuando se anula una liquidación tributaria resultante de un procedimiento de inspección⁴⁵.

Otra cuestión que afecta a los motivos de fondo es el cambio de redacción del artículo 150.7 de la LGT a raíz de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Este cambio parecer limitar la aplicación del plazo para la retroacción del antiguo 150.5 de la LGT a únicamente defectos formales⁴⁶. Las sentencias que se acaban de comentar basaban su interpretación en esta antigua redacción del art. 150.5 LGT. En el análisis de dicho precepto, es importante el voto particular del magistrado del TS Dº José Díaz Delgado emitida en la sentencia de 27 de marzo de 2017 (STS 1090/2017, Rec. 3570/2015). Dicha sentencia desestima el recurso presentado por la AE, sobre la aplicación del antiguo art. 150.5 LGT, en los casos donde se vuelva a reiterar o practicar una nueva liquidación por la anulación de la primitiva por motivo de fondo, continuando la línea jurisprudencial que se acaba de explicar. Pero en su voto particular critica la posición jurisprudencial y doctrinal seguida, incidiendo en que «[...] no da cobertura a la retroacción de actuaciones por motivos sustantivos, ya que lo único que determina es el plazo para dictar la nueva resolución cuando se ordena la retroacción de actuaciones, pero no los supuestos en que procede, para lo que habrá que estar a lo dispuesto en otros preceptos, y en concreto sólo está prevista en el artículo 239 de la LGT para subsanar los defectos formales» y afirmando con rotundidad la no posibilidad de acudir a este procedimiento conforme a los plazos del actual art.150.7 LGT⁴⁷.

⁴⁵ El TS utiliza el mismo argumentario en la sentencia de 4 de febrero de 2016 (STS 307/2016, Rec. 1370/2011 y en la sentencia de 20 de febrero de 2018 (STS 478/2018 ,Rec. 2858/2016).

⁴⁶ Vid. GARCÍA SARABIA, FRANCISCO DE ASÍS, «Duración, retroacción y prescripción de las actuaciones inspectoras antes y después de la Ley 34/2015», *op.cit.*, pp.122.

⁴⁷ Vid. DE MIGUEL CANUTO, ENRIQUE; «Retroacción de actuaciones y actuaciones de ejecución», IV Encuentro de Derecho financiero y tributario (1.ª parte), Instituto de Estudios fiscales, DOC. Nº 13/2016, 2016, pp. 55 y ss.

Continuando la concreción del nuevo art. 150.7 de la LGT se debe mencionar la resolución del TEAC de 21 de mayo de 2019 (00/05315/2018). La cual interpreta que el legislador, al modificar la redacción del art. 150 de la LGT, únicamente «[...] tiene una finalidad meramente aclaratoria del anterior artículo 150.5 de la LGT, no pretendiendo introducir novedad alguna en el supuesto de hecho regulado por éste». Con ello «[...] la nueva redacción del artículo 150.7 de la LGT debe ser interpretada según la jurisprudencia del Tribunal Supremo dictada respecto del anterior artículo 150.5 de la LGT de manera que el plazo máximo del artículo 150.7 sólo habría sido previsto para los casos de anulación por razones formales que determinen la retroacción de actuaciones, pero no existiendo en nuestro ordenamiento plazo previsto de ejecución para el caso de una liquidación inspectora anulada por el órgano revisor al estimar parcialmente la reclamación por apreciar en ella defectos sustantivos debe aplicarse por analogía el plazo del artículo 150.7 de la LGT y si dicho plazo se incumple se producirán las consecuencias del artículo 150.6 de la LGT⁴⁸». En síntesis, a falta de resolución expresa por parte del TS, entendemos que la AEAT seguirá aplicando el plazo del art. 150.7 LGT a las anulaciones por motivos de fondo o de derecho sustantivo.

3. Cómputo del plazo del art. 150.7 de la LGT y consecuencias de su incumplimiento

Como ya se ha citado, el art. 150.7 de la LGT, ampliado su alcance por la interpretación del TS, establece el plazo de las actuaciones inspectoras cuando se ordene la retroacción estricta o incluso la mal llamada “retroacción material”, debiendo estas finalizar en el periodo que reste del plazo inicial del procedimiento inspector del art. 150.1 LGT computándose desde el momento en el que se retrotraigan actuaciones, estableciéndose eso sí una duración máxima de 6 meses para los casos donde el plazo restante fuera mayor, a contar desde el momento en que el órgano competente de inspección reciba el expediente.

⁴⁸ *Infra*. pp.38.

La principal cuestión, a tratar, es por tanto, en que momento se considera que el órgano competente recibe dicho expediente. Para ello, se va a realizar un análisis jurisprudencial que permita delimitar este concepto.

En primer lugar, la sentencia de 14 de febrero de 2017 (STS 490/2017, Rec. 2379/2015) establece que el plazo queda fuera del margen de actuación de las partes, es decir, como menciona la propia sentencia «[...]la Administración Tributaria tiene derecho a que el plazo se compute de manera efectiva sin merma de tiempo, por lo que no está en mano del obligado tributario adelantar el *dies a quo* comunicando a la Administración Tributaria la resolución judicial o económico administrativo; pero por otro [...], no es facultad de la Administración ampliar los plazos mediante dilaciones voluntarias, ni sobrepasar los citados plazos cuando materialmente ha llevado a cabo actuaciones antes de recepcionar el expediente [...]». Esta sentencia además se adentra en una cuestión de índole procesal, como es la propia naturaleza de la AEAT, considerando que «[...] tiene una única personalidad, sin que sus organismos posean personalidad jurídica independiente. Del mismo modo, carece de sentido otorgar determinados efectos a las distintas notificaciones de los mismos actos realizados a la AEAT en función de los distintos organismos a lo que se le hizo, cuando nada se nos dice sobre su relevancia o habilitación de dichos organismos para recibir, exclusivamente y con exclusión de otros, las notificaciones».

En relación con esta delimitación de funciones, se debe mencionar resolución del TEAC de 23 de abril de 2019 (00/1280/2019), en la cual analiza las características de la ORT. Sus funciones han sido establecidas por la Resolución de 30 de diciembre de 2002 de la Secretaría de Hacienda y Presidencia de la AEAT, por la que se crean las oficinas de relación con los tribunales y le son atribuidas competencias. Y la Resolución de 21 de diciembre de 2005 de la Secretaría de Hacienda y Presidencia de la AEAT, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones, y de relación entre los TEA y la AEAT. En función de estas resoluciones, el TEAC considera que la ORT es el órgano que centraliza la recepción de las resoluciones de los TEA, no siendo un órgano con competencias de ejecución de resoluciones. Y en este sentido, la fecha de inicio para el cómputo de plazo del art. 150.7 de la LGT será el momento en el que el órgano que realizó el procedimiento (en el supuesto analizado era la Dependencia de Inspección de la AEAT)

recibe la notificación de la ORT sobre la resolución total o parcialmente estimatoria del TEA.

Sobre el inicio del cómputo del plazo, también se debe comentar la sentencia de 5 de diciembre de 2017 (STS 4499/2017, Rec.1727/2016), donde la notificación de la TEAR a la delegación Especial de Cantabria es el 29 de julio de 2013, (es decir, la remisión al órgano competente), ejecutando la resolución en fecha de 23 de Octubre, respetándose el plazo de 6 meses que establece la norma. A pesar de que la AEAT cumple con el plazo legal del art 150.5 LGT (actual 150.7 LGT), esta sentencia adelanta el concepto de “conducta suficiente diligente” de la AAPP, en relación con el principio de buena administración, en lo que puede afectar a las dilaciones no razonables y desproporcionadas, en el sentido de que la resolución del TEAC tiene fecha de 31 de enero de 2013, pero la notificación al órgano competente para ejecutarla no se produce hasta meses después, siendo el 17 de julio de 2013 cuando el TEAR lo remita a la AEAT. Y a pesar de que la AEAT concluya el procedimiento de inspección dentro del plazo que se establece para la notificación, se tendrán que analizar las circunstancias del caso para determinar si han existido retrasos achacables a falta de diligencia por parte de la AATT, donde el tribunal considera que para el presente supuesto no han existido.

Y la sentencia del 18 de diciembre de 2019 (STS 4115/2019, Rec. 4442/2018), termina de concretar el “principio de buena administración en el ámbito de la gestión y revisión tributaria”. En este caso, la resolución del TEAC, fue remitida al TEAR en fecha de 15 de junio de 2012, (al ser una cuestión que procede de un recurso de alzada ante una resolución previa del TEAR), para que fuera notificada a las partes, pero por error del TEAR, se remite a un órgano no competente para su ejecución, como es el Director del Departamento de Inspección (al ser tan solo un órgano administrativo legitimado para presentar recurso de alzada ordinario), en fecha de el 3 de Octubre de 2012, remitiendo este Director del Departamento de Inspección escrito al TEAR alegando su falta de capacidad para ejecutar la retroacción ordenada. Y finalmente, ante esto, el TEAR remite la correcta notificación a la Delegación Especial de Valencia (órgano competente para la ejecución) el 29 de Octubre de 2012, produciéndose la nueva liquidación el 27 de Noviembre de 2012. Frente a estos hechos el tribunal considera que no existe «[...]una dilación desproporcionada, ni menos aún que exista ningún tipo de intencionalidad en el retraso producido, más allá de un mero error del órgano económico administrativo. Por otra parte, la demora del TEAC en remitir las actuaciones al TEAR para su ejecución es

de muy escasa entidad, y a tenor de la extensa justificación aportada con el escrito de oposición por la Administración demandada, esa limitada demora no revela en modo alguno una conducta manifiestamente negligente o dilatoria del cumplimiento de los plazos, debiendo tener en especial consideración la extraordinaria carga de trabajo que pende sobre este órgano económico-administrativo.».

Para cerrar este apartado, es necesario analizar las consecuencias del incumplimiento por parte de la AATT del plazo del art. 150.7 de la LGT, para llevar a cabo la ejecución de la nueva liquidación tras la resolución total o parcialmente estimatoria que anule el acto impugnado o lo modifique, ordenado por un órgano judicial o por un TEA⁴⁹.

Ya en la sentencia de 24 de junio de 2011 (STS 4512/2011, Rec. 1908/2008) el TS valida la argumentación utilizada por la AN en la sentencia de 3 de diciembre de 2007 (SAN 5716/2007, Rec. 274/2006), considerando que la consecuencia jurídica de sobrepasar el plazo del antiguo art. 150.5 LGT será el no efecto interruptivo de la prescripción⁵⁰ para el procedimiento que recogía el antiguo art. 150.2 LGT (actual 150.6 de la LGT). En este sentido, la sentencia dictamina que «[...]el artículo 150 al establecer las consecuencias singulares derivadas del incumplimiento del plazo de las actuaciones inspectoras, ha de prevalecer sobre la regulación genérica para la interrupción de los plazos de prescripción del artículo 68». La reafirmación de esta tesis se produce en las sentencias de 4 de abril de 2013 (STS 1698/ 2013, Rec. 3369/2012) y de 12 de junio de 2013 (STS 3132/2013, Rec. 1921/2012) de tal manera que el tribunal concreta la correcta interpretación del art.150.2 LGT (actual art. 150.6 LGT) en relación con el art. 150.5 LGT (actual 150.7 LGT), afirmando que «[L]a contravención del apartado 5 del artículo 150 de la LGT, es decir, el transcurso del plazo de 6 meses sin que finalice el procedimiento, debe tener como consecuencia la solución que viene prevista dentro del mismo artículo 150, concretamente en el apartado 2, que determina que no se tendrán por interrumpidos los plazos de prescripción. Esa es la interpretación lógica y razonable del precepto: la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto

⁴⁹ Vid. FALCÓN Y TELLA, A., «La reanudación de las actuaciones tras interrupción injustificada o el transcurso del plazo de doce meses», *Quincena Fiscal*, diciembre 2011, nº 22, pp. 7-11. ;PUERTA ARRÚE, ÁNGEL, «La retroacción de actuaciones inspectoras en las resoluciones económico-administrativas o judiciales ...», *op.cit.*, pp. 120 ;MARTINEZ MICÓ, J.G. «Retroacción de actuaciones inspectoras,...», *op.cit.*, pp. 14 y ss; GARCÍA SARABIA, FRANCISCO DE ASÍS, «Duración, retroacción y prescripción de las actuaciones inspectoras ...», *op.cit.*, pp.103 y ss.

⁵⁰ Vid. FALCON Y TELLA, R., «El artículo 150. 5 LGT: La prescripción en los supuestos de retroacción de actuaciones», *Quincena Fiscal* Septiembre nº 15-16. año 2007. pp. 5-8.

interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial del que estas actuaciones dimanen.»

Con esta correcta interpretación, teniendo como ejemplo el supuesto de hecho de la sentencia de 4 de abril de 2013, el inicio del plazo para que el órgano de inspección realice la retroacción se producirá en el momento en que se recibe el expediente por parte del TEAC, que es el 26 mayo de 2006, teniendo el plazo de 6 meses al entenderse que el plazo que disponía el órgano de inspección era superior. Y este plazo no se entenderá finalizado ni por la formalización del acta de disconformidad (fecha de 3 de octubre), ni por el acuerdo de confirmación del Inspector Jefe, (7 de diciembre); pero sí por la notificación al obligado tributario que fue el 26 de diciembre de 2006, excediéndose la AEAT en el plazo de los 6 meses (desde el 26 de mayo al 26 de diciembre), eliminando el efecto de interrupción de la prescripción del acto originario que señala el art. 68.1 a) de la LGT, estando el derecho de la AATT prescrito a liquidar el tributo.

4. Efecto de la prescripción en la retroacción. Distinción entre nulidad de pleno derecho y anulabilidad

Uno de los mecanismos de protección del contribuyente a los posibles abusos de la Administración Tributaria se encuentra en la figura de la prescripción. Esta se puede definir como la extinción de derechos y acciones jurídicas por el mero transcurso del tiempo, dotando al procedimiento tributario de seguridad jurídica para evitar que quede abierto de forma indefinida ⁵¹.

Como ya se ha adelantado, el art. 68.1 a) de la LGT establece que la acción de la AATT, tras la correcta notificación al contribuyente de la apertura de un procedimiento que conduzca a la liquidación de una obligación tributaria, interrumpirá el plazo de dicha prescripción. Pero en el caso de que se anule una liquidación tributaria, ¿se mantendrá este efecto interruptivo?

La sentencia de 19 de abril de 2006⁵² [en línea de la sentencia de 19 de junio de 2004, (STS 4272/2004, Rec. 6997/1999)] estableció como doctrina legal la distinción, a efectos de interrupción de la prescripción, entre nulidad de pleno derecho y anulabilidad.

⁵¹ Vid. MARTÍN QUERALT, JUAN; LOZANO SERRANO, CARMELO; OTROS., «Curso de derecho financiero y tributario», 2017, edición 28ª., Tecnos, Madrid, pp. 576 y ss.

⁵² STS 4904/2006, Rec. 58/2004.

Estableciendo que cuando una liquidación sea anulada por un motivo de anulabilidad, las actuaciones realizadas producirán el efecto interruptivo de la prescripción. Con ello, los efectos de la declaración de anulabilidad son “*ex nunc*”, es decir, producen efectos tras la declaración de anulabilidad; mientras que la declaración de la nulidad de pleno derecho implicara efectos “*ex tunc*”, esto es, darle la condición al acto de que nunca hubiera existido en la realidad jurídica.⁵³ Pero esta cuestión generó una gran discusión doctrinal y jurisprudencial⁵⁴, partiendo de la consideración de que ni la normativa tributaria (art. 217 la LGT) ni la normativa administrativa general (actual art. 47 y ss. de la ley 39/2015, refiriéndose para sus respectivos en la ley 30/1992) recoge aspectos concretos sobre los efectos del acto anulado en función de la nulidad de pleno derecho y anulabilidad. Esta corriente doctrinal consideró que basándose en el principio de legalidad, en la sujeción plena de la AAPP al Derecho y en el principio de la tutela judicial efectiva, “[...] si así lo pide en el recurso administrativo o judicial, estimamos que la declaración de nulidad del acto, deberá comportar la censura de esa actuación administrativa, la invalidez y la ineficacia del acto [...]”, dotando de las mismas consecuencias a la nulidad de pleno derecho y anulabilidad, siendo la no interrupción de la prescripción la consecuencia de un acto viciado.

En la misma línea se encuentra SESMA SÁNCHEZ⁵⁵, quien manifiesta que los efectos de cualquier anulación de una liquidación, con carácter general, producirían efectos *ex tunc* expulsando al acto del ordenamiento jurídico, pero siendo posible realizar una matización. Si la resolución que anula la liquidación establece que se tendrá que realizar una retroacción “estricta o pura”, conforme a lo anteriormente explicado⁵⁶, donde la administración dispondrá del plazo del art. 150.7 LGT para realizarla, y cuyo incumplimiento dará lugar a la pérdida de la interrupción de la prescripción.

En cambio, si se produce una anulación total por motivos de fondo, el acto originario nunca producirá eficacia interruptiva de la prescripción.

Y para el supuesto de una anulación parcial, es considerado por SESMA SÁNCHEZ como un supuesto de mera ejecución de una resolución económica-administrativa o de

⁵³ Vid. LÓPEZ LÓPEZ, HUGO; MARTÍNEZ CABALLERO, RAMÓN; «Interrupción de la prescripción de actos nulos y anulables. Comentario a la STS de 19 de abril de 2006, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Rec. n° 58/2004).», Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, n° 287,2007, pp. 176.

⁵⁴ Destacar a BOSCH CHOLBI, JOSÉ LUIS «Los efectos de la invalidez de la liquidación tributaria por vicio de nulidad de pleno derecho o anulabilidad», *op.cit.*, pp. 302 y ss., donde recoge una recopilación de posturas sobre dicha cuestión de efectos *ex tunc* y *ex nunc*.

⁵⁵ Vid. SESMA SÁNCHEZ, BEGOÑA; «La nulidad de las liquidaciones tributarias», *op.cit.*, pp. 511.

⁵⁶ *Supra.* pp. 27, en lo referente a la retroacción “pura” conforme a la LGT.

una sentencia judicial. Y esté estará sometido a los plazos del art. 66.2 del RGRVA o del art. 104.2 de la Ley de Jurisdicción Contenciosa Administrativa (un mes o dos meses respectivamente). Conllevando el incumplimiento del plazo la misma consecuencia jurídica que el supuesto de “retroacción pura”, que será la no interrupción de la prescripción del acto originario del procedimiento tributario.

No obstante, y pese a estas cuestiones, el TS se volvía a manifestar⁵⁷ reafirmando en el sentido de que la nulidad de pleno derecho es de carácter excepcional y ha de interpretarse siempre de forma restrictiva, y únicamente en estos casos de nulidad absoluta o de pleno derecho será posible no interrumpir el plazo de prescripción, y por tanto, la anulabilidad no producirá efectos en la prescripción en los términos que acabamos de comentar. Por consiguiente, los actos nulos de pleno derecho y anulables tienen distinta eficacia interruptiva de la prescripción como la consecuente retroacción de actuaciones o reiteración de la liquidación tributaria.

⁵⁷ *Vid.* la sentencia de 15 de septiembre de 2014 (STS 3728/2014, Rec. 3948/2012).

V. RETROACCIÓN EN PROCEDIMIENTOS SUJETOS A CADUCIDAD: LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA

La actual LGT carece de una regulación expresa sobre el plazo disponible por parte los órganos de gestión para poder llevar a cabo la retroacción de actuaciones derivada de una resolución económico-administrativas o sentencia judicial de carácter anulatorio. Sobre el fundamento normativo del art. 239 de la LGT se plantea la cuestión sobre si es posible realizar la retroacción de actuaciones en los procedimientos de gestión tributaria, para el supuesto en que en dicho procedimiento original se incurra en defectos formales, o incluso de fondo, mediante la aplicación análoga del plazo de la retroacción en los procedimientos de inspección del art. 150.7 LGT. Pero también, en relación con la interpretación del plazo de terminación propio de los procedimientos de gestión tributaria del art. 104 LGT (los cuales están sujetos a caducidad), habrá que examinar si dicha figura tiene consecuencias sobre la retroacción. O incluso, se tendrá que determinar si es posible considerar que realmente no existe una retroacción en sentido estricto dentro de los procedimientos de gestión tributaria, lo que implicaría que la posible reposición o reiteración de la liquidación tributaria sea considerada como un mero acto de ejecución de una resolución económico administrativa o judicial, resultando de aplicación a este último caso los respectivos plazos del art. 66 del RGRVA o 104 de la LJCA⁵⁸.

Ante la falta de motivación (defecto formal) en procedimientos de comprobación de valores [que son procedimientos de gestión tributaria en virtud del art. 123.1.d) LGT], el TEAC en la resoluciones de 27 de octubre de 2014 (00/00169/2011) y de 12 de marzo de 2015 (00/04203/2014)⁵⁹, establece que no es posible aplicar análogamente el art. 150.5 LGT, vigente en el momento del recurso (equivalente al actual 150.7 LGT) al procedimiento de gestión por tres motivos. El primero, por cuestiones sistemáticas, al encontrarse el precepto en un capítulo dedicado exclusivamente al procedimiento de inspección. En segundo lugar, por la propia naturaleza del procedimiento de gestión,

⁵⁸ Vid. PUERTA ARRÚE, ÁNGEL; «La retroacción de actuaciones inspectoras...», *op.cit.*, pp.121 y ss.; y «Situación actual de la jurisprudencia en torno al artículo 150. de la LGT. La retroacción de actuaciones en los procedimientos sujetos a caducidad según la doctrina administrativa.», Hacienda canaria, septiembre 2015, nº 43, pp. 95 y ss.

⁵⁹ Vid. PUERTA ARRÚE, ÁNGEL; «Situación actual de la jurisprudencia...», *id.*, pp.95 y ss.; y RUIZ GARIJO, MERCEDES; «Defectos de motivación y retroacción de las actuaciones ordenada por los Tribunales económicos-administrativos. Análisis de la RTEAC de 12 de marzo de 2015, R.G. 4230/2014.», Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, nº 386, mayo 2015, pp. 215-220.

donde en el cual sí que es posible que se produzca su caducidad (art. 104 LGT en relación con el art. 139.1. b) LGT, donde establece como causa de terminación del procedimiento su caducidad), a diferencia del procedimiento de inspección, donde el incumplimiento de su plazo nunca llevará consigo su caducidad, pero sí el no efecto interruptivo de la prescripción (art. 150.6 LGT). Y tercer lugar, el propio TEAC señala que «[...] carecería de lógica otorgar en caso de retroacción en procedimientos de gestión un plazo adicional de otros seis meses, plazo éste que coincidiría con el plazo máximo que inicialmente tenía la Administración para llevar a cabo el procedimiento, por contraposición a lo prevenido para la retroacción en caso de procedimiento inspector, donde el legislador prevé un posible plazo máximo adicional para la retroacción (de seis meses) para un procedimiento que tiene una duración inicial prevista de al menos el doble [...]»⁶⁰.

En este sentido, una vez que se descarta la utilización del plazo del art. 150.7 LGT para la retroacción, el TEAC considera que la retroacción en los procedimientos de gestión, en los casos de resoluciones administrativas estimadas parcialmente, siendo necesaria una actuación por parte de la AATT, se llevarán a cabo en dos fases:

- a) Una primera, donde regirá el plazo del art. 66.2 del RGRVA (es decir, un mes), consistente en la ejecución de la resolución económico-administrativa mediante la anulación del acto declarado nulo (y de cualquier acto posterior como consecuencia del anulado), los cuales no formarán parte del procedimiento de gestión y serán estrictamente de ejecución de la resolución o sentencia.
- b) Y tras este primer acto, se producirá la continuación del procedimiento desde el momento en que se produjo el vicio formal hasta su terminación. Actos dotados del carácter propio del procedimiento de gestión, y por lo tanto sujetos al plazo máximo de duración de dichas actuaciones conforme al art. 104.1. LGT, de 6 meses. Pero para hallar dicho plazo efectivo, será necesario descontar al plazo general de los 6 meses el tiempo transcurrido desde el momento de inicio del procedimiento, hasta el momento en que se produjo el vicio formal. Y el incumplimiento del plazo para llevar a cabo la retroacción -continúa diciendo el TEAC- no podrá tener otro efecto, que la correspondiente caducidad del

⁶⁰ Dicho plazo de 12 meses, como consecuencia de aplicación del anterior plazo del procedimiento inspector recogido en el art. 150.1 y 150.2 de la LGT, donde en su redacción vigente, en el art 150.1 a) aprobado por la Ley 34/2015, con carácter general será de 18 meses.

procedimiento de gestión, sin que cualquier acto en dicho procedimiento produzca un efecto interruptivo de la prescripción, todo ello conforme al art. 104.5 LGT.

Esta postura del TEAC, fue matizada por el TS, en la sentencia de 31 de octubre de 2017 (STS4184/2017, Rec. 572/2017)⁶¹. En este caso, ante una comprobación limitada llevada a cabo por la AATT de la Comunidad de Madrid (acuerdo notificado el 30 de abril de 2010), el TEAR anula la liquidación provisional practicada como consecuencia de la nulidad de un dictamen sustento de la valoración (fechado el 1 de junio de 2010) y ordena la práctica de una nueva liquidación que será notificada al órgano tributario el 11 de junio de 2012, iniciando dicha Hacienda autonómica actuaciones el 22 de junio de 2012. La nueva liquidación provisional será practicada el 8 de noviembre de 2012, y notificándose al obligado tributario el 22 de noviembre. Nuevamente, el contribuyente acudirá ante el TEAR, el cual desestimaré la pretensión de caducidad del procedimiento. Y finalmente acudirá ante la el TSJ de Madrid que dictará sentencia estimando la caducidad del procedimiento; sentencia que será casada por el TS en la sentencia comentada.

La principal novedad que establecerá el TS será la exclusión del doble procedimiento anteriormente mencionado, señalando el TS que «[...] las nuevas actuaciones de comprobación y liquidación (y el cauce procedimental seguido para adoptarlas) no están sometidas al plazo previsto en el artículo 66.2 RGRVA, por referirse este precepto exclusivamente a la anulación por razones de fondo. Siendo así, los nuevos actos que han de adoptarse para dar cumplimiento a la resolución anulatoria con retroacción de actuación por razones formales (comprobación de valores y subsiguiente liquidación) deberán atemperarse al cauce legalmente procedente, en nuestro caso un procedimiento de gestión tributaria.» Tras esto, ahora sí, seguirá la postura adoptada por del TEAC, en el sentido de que considerará aplicable para el plazo el art. 104.1 LGT y no el 150.5 LGT (actual 150.7 LGT). En tal sentido, la sentencia continúa estableciendo que «[...]el plazo del que dispone el órgano competente para adoptar la decisión que proceda es, exclusivamente, el que le restaba -en el procedimiento originario- para dictar la

⁶¹ Vid. PUERTA ARRÚE, ÁNGEL; «Doctrina del TS sobre la retroacción de actuaciones en procedimientos de aplicación de los tributos sujetos a caducidad. Análisis de la STS de 31 de Octubre de 2017, rec. nº 572/2017», Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, febrero 2018, nº 419, pp 149-156. JIMÉNEZ, CLARA (2018, 9 de marzo), «Varapalo del Tribunal Supremo a los procedimientos de gestión», Web corporativa Pérez-Llorca, última consulta, 22 de abril de 2020.

<https://www.perezllorca.com/actualidad/articulo/varapalo-del-tribunal-supremo-a-los-procedimientos-de-gestion/>

correspondiente resolución desde el momento en el que tuvo lugar el defecto determinante de la indefensión.» Y para el *dies a quo* del plazo, considera plenamente válido el criterio del art. 150.5 (actual 150.7 LGT).

En vista de los hechos, en el procedimiento de gestión inicial hasta el momento en que se produjo el vicio que condujo a la retroacción, habían transcurrido 1 mes y un día. Y conforme al art 104.1 de la LGT y a la jurisprudencia ahora comentada, la AATT de Madrid, disponía de cinco meses menos un día para concluir el procedimiento, excediéndose en el plazo (desde la notificación de la ejecución hasta la notificación al obligado tributario), y por tanto, el procedimiento de comprobación caducó. Exactamente en el mismo sentido, nos encontraríamos la sentencia de 22 de mayo de 2018 (STS 2052/2018, Rec. 315/2017); y dos sentencias de 23 de mayo de 2018⁶².

La sentencia de 19 de enero de 2018 (STS 187/2018, Rec. 1094/2017) aporta soluciones frente a las liquidaciones anuladas por motivos de fondo o de derecho sustantivo. Nuevamente el TS, analiza el alcance real del art. 150.5 LGT (actual 150.7 LGT), rechazando su posible aplicación, al ser un supuesto exclusivo de los procedimientos de inspección (F.D. Primero). Pero ahora, diferencia la mal llamada “retroacción material” en los procedimientos de inspección de los procedimientos de gestión, al considerar que «[...]cuando se anula en la vía económico-administrativa por razones de fondo, sustantivas o materiales una resolución tributaria [...], la adopción de una nueva decisión ajustada a los términos indicados en la resolución anulatoria constituye un acto de ejecución, que debe adoptarse con arreglo a las formas y plazo previstos en el artículo 66 RRVA [...]. Es decir, son de ejecución los actos dictados en sustitución del anulado sin necesidad de tramitar diligencia nueva alguna, situaciones en las que la Administración debe limitarse a pronunciar una nueva decisión correcta, conforme a los criterios señalados en la resolución económico-administrativa anulatoria. No hay, pues, en tales situaciones retroacción de actuaciones en sentido técnico, ni, por ello, resulta menester tramitar de nuevo (en todo o en parte) el procedimiento de gestión tributaria, en este caso de comprobación limitada; sólo es necesario dictar una nueva liquidación que sustituya a la anulada.»

Ante esto, el TS distingue de manera clara y expresa los plazos entre la retroacción por defectos formales y la reiteración/reposición de una liquidación por motivos de fondo.

⁶² Vid. STS 2053/2018, Rec. 666/2017 y STS 2533/2018, Rec. 1503/2017 ante el TS.

Siendo de aplicación para los primeros el plazo del art. 104.1 LGT, descontando el tiempo consumido hasta el momento en que se produjo el vicio formal, Mientras que en caso de que el motivo sea de derecho sustantivo, únicamente tendrá que ejecutar la resolución económica-administrativa en los términos que ésta indica en el plazo de un mes según los art. 66.2 RGRVA, 66.33 RGRVA y art 239.3 LGT.

No obstante, en relación con el plazo del art. 66.2, existen dudas sobre su verdadero alcance. Partiendo de la premisa que es sostenida por la Abogacía de la Comunidad del Madrid en numerosos recursos⁶³, podemos entender que efectivamente no es un plazo de caducidad, al interpretarse en el sentido del anterior art. 110 del ya derogado RPREA, el cual fue matizado por el TS, indicando que el incumplimiento de dicho plazo (conforme al art. 110 RPREA era de 15 días), únicamente afectaba al cálculo de intereses de demora, sosteniendo el tribunal que no podrá ser nunca un plazo de caducidad, sin que su incumplimiento produzca efectos prescriptivos.

⁶³ Entre otros en los recursos de casación 317/2017, 666/2017, o 1503/2017.

VI. RETROACCIÓN DE SANCIONES EN RELACIÓN CON EL PRINCIPIO *NE BIS IN ÍDEM*

La potestad sancionadora conforme a la actual LGT, se encuentra separada de la determinación de la deuda tributaria, caracterizándose por un procedimiento, un régimen jurídico aplicable y unos actos de ejecución específicos ⁶⁴. Además, dicho procedimiento sancionador se encuentra presidido por el principio del *ne bis in ídem*, por el cual no es posible dictar un nuevo acto sancionar sobre unos mismos sujetos, hechos y fundamentos jurídicos que otra sanción ya impuesta. Donde a pesar de no ser un principio consagrado en nuestra CE, el TC lo viene considerando como un «verdadero derecho fundamental del ciudadano en nuestro Derecho»⁶⁵.

Enmarcando dicho procedimiento sancionador a la temática del presente Trabajo Fin de Grado, es necesario analizar las consecuencias que incurrirán en la sanción derivada de una liquidación tributaria que ha sido anulada por una resolución de un TEA o sentencia judicial, con la incidencia que podría implicar la retroacción de actuaciones a dicha sanción.

Por tal motivo, la consecuencia lógica de la anulación de la liquidación, sobre la cual se establece la sanción, será también la anulación de esta segunda.⁶⁶

Ahora bien, sobre los efectos de una nueva sanción tras la anulación de la liquidación por motivos de fondo (donde ya se ha comentado que el TS considera que no se produce una verdadera retroacción de actuaciones), la sentencia de 26 de marzo de 2012, (STS 2104/2012, Rec. 5827/2009), en relación con la labor del TEAR a la hora analizar la validez de la nueva sanción, considera que «[N]o le cabía actuar así [...], y mucho menos dejando la puerta abierta a nuevas sanciones, pues esa reproducción del camino para castigar otra vez contraviene frontalmente el principio *ne bis in ídem*, en su dimensión procesal [...]» En el mismo sentido continúa la jurisprudencia del TS en la sentencia de 29 de septiembre de 2014 (STS 3816/2014, Rec. 1014/2013), donde al tratar nuevamente

⁶⁴ Vid. MARTÍN QUERALT, JUAN; LOZANO SERRANO, CARMELO; OTROS., «Curso de Derecho financiero y tributario», *op.cit.*, Lección 15, pp. 596 y ss.

⁶⁵ En tal sentido BERMEJO VERA, J. «Derecho administrativo básico. Parte especial. Volumen II.», 1º Edición, Civitas, Pamplona, 2017, pp.238, en relación con las sentencias del TC 2/1981 de 30 de enero, o la TC 154/1990 de 15 de octubre de 1990

⁶⁶ Vid. SESMA SANCHEZ, BEGOÑA; «La nulidad de las Liquidaciones Tributarias» *op.cit.*, pp.526.

sobre defectos de fondo, «[N]o estorba recordar que la solución se ofrece distinta cuando el acto tributario sea sancionador, pues en tal caso la posibilidad de una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio *ne bis in idem*, en su dimensión procedimental [...].»⁶⁷ Por lo que se entiende que el TS cierra la puerta a que la AATT, tras la anulación de una liquidación como de su sanción por motivos de derecho sustantivo y no de índole procedimental, pueda sancionar al obligado tributario.

Sobre esta base, el TS en la sentencia de 16 de diciembre de 2014 (STS 5667/2014, Rec. 3611/2013)⁶⁸, en los supuestos donde al producirse una estimación parcial por razones sustantivas, modificando la cuota el propio TEAC, considera que sí será posible que este órgano de la AATT ordene un nuevo acuerdo sancionador, ajustándolo a la nueva cuota resultante de la nueva liquidación, pero sin iniciar un nuevo procedimiento sancionador.

Y para completar la vinculación del principio del *ne bis in idem* con la retroacción, es necesario comentar el criterio establecido por el TEAC en la resolución de 8 de Marzo de 2018 (00/00700/2015)⁶⁹, sobre la base de la resolución de 5 de noviembre de 2015 (00/03142/20113), por las cuales considera, que para los casos en que haya existido un defecto procedimental, que provoque la anulación de la liquidación, en donde no exista ningún pronunciamiento «[...] sobre el fondo de la sanción, ni directa ni indirectamente, siendo tal una cuestión que queda imprejuizada [...], al tramitarse la nueva liquidación como consecuencia de la retroacción, la nueva sanción que derive de un nuevo procedimiento sancionador será válida, no vulnerando el principio *ne bis in idem*.

Pero en cambio, continúa el TEAC,« [S]i se ha apreciado un defecto material en la liquidación que implique su anulación total, ello conllevará, siquiera indirectamente, un pronunciamiento de fondo sobre el ejercicio del *ius puniendi*, de carácter absolutorio, pues se ha declarado la improcedencia de liquidar y de sancionar, por lo que si, posteriormente, se dictara una segunda liquidación, la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador estaría vedada por el principio *ne bis in idem*.»

⁶⁷ Por tanto, en el mismo sentido que AITOR ORENA DOMINGUEZ, sobre los límites de las consecuencias de anulación por defectos formales, en «Sobre la posibilidad...» *op.cit.*, pp. 119-157

⁶⁸ *Vid.* CORDERO GÓNZALEZ, EVA MARIA, «Reiteración de sanciones tributarias, procedimiento sancionador y principio *ne bis in idem* procesal. Análisis de la STS de 16 de diciembre de 2014, rec. n° 3611/2013». *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, julio 2015, n° 388, pp. 145-152.

⁶⁹ En el mismo sentido que la SAN de 19 de Octubre de 2017 (4457/2017, Rec.132/2017).

Y por último, el TEAC establece un último supuesto, plenamente congruente con la sentencia de 16 de diciembre de 2014 (STS 5667/2014, Rec. 3611/2013) en el sentido de que para los supuestos en los que la anulación derive de un defecto material de la liquidación, pero que no implique su anulación total sino que valide parcialmente la regularización realizada, donde tras acordarse la anulación de la liquidación para su sustitución por otra y confirmándose la sanción, únicamente el TEA indicará la cuantía de reducción de la liquidación y de la sanción. En estos supuestos señala el TEAC que «[S]in embargo, si confirmada parcialmente la regularización, el Tribunal anula totalmente la sanción sin enjuiciar la sanción impuesta por la parte de regularización confirmada, la imposición de nueva sanción tras la emisión de liquidación en ejecución, sí vulneraría el principio *ne bis in idem*.»

Y sobre el plazo para poder ejecutar dicha sanción, tras la estimación parcial por razones de fondo, encontramos la Resolución del TEAC de 15 de julio de 2019 (00/00813/2013/50/00), por la cual la AATT aplicará el art. 211.2 LGT, disponiendo de un plazo de 6 meses para realizar la nueva sanción, excluyendo la aplicación del plazo de un mes que establecería el art. 66.2 del RGRVA.

VII. CONCLUSIONES

El TS establece que, tras la anulación de una liquidación tributaria, no decaerá de por sí el derecho de la AATT a volver a practicar una nueva liquidación, estando limitado por la prescripción del derecho que posee AATT conforme a los art. 66, 67 y 68 de la LGT y por el efecto de la cosa juzgada. Y dentro de los mecanismos que la LGT recoge para que se produzca esta nueva liquidación, se encontraría la retroacción de actuaciones.

Pero únicamente se puede entender que realmente existe una retroacción de actuaciones en el sentido más puro o estricto de la LGT, en los supuestos donde el motivo por el que se anule la liquidación sea procedimental o formal; donde además, este vicio ha tenido que producir una disminución de las posibilidades de defensa del reclamante.

Ante un procedimiento de inspección donde exista un vicio formal y sea ordenada la retroacción de actuaciones, de manera expresa o se pueda deducir del contenido de la propia resolución, la AATT “rebobinará” y dará “marcha atrás” a sus actuaciones hasta el momento en el que se produjo el vicio formal, para continuar con el procedimiento, en el sentido del art. 239.3 de la LGT y art. 150.7 de la LGT, que se entiende que será aplicable tanto a resoluciones económicas-administrativas como a sentencias judiciales. Y para concluir dicho procedimiento de inspección resultará de aplicación el mencionado art.150.7 de la LGT, disponiendo el órgano de inspección del plazo restante que hubiera dispuesto en el momento en que se hubiera producido el vicio formal, estableciéndose un límite máximo de 6 meses y computando dicho plazo desde la efectiva notificación al órgano competente para ejecutarla hasta la notificación al obligado tributario de la correcta liquidación. La consecuencia, bien se supere el plazo o que nuevamente la AATT incurra en el mismo error, será el no efecto interruptivo de la prescripción de la actuación inspectora inicial, como señala el art. 150.6 de la LGT.

En cambio, si el motivo de la anulación de una liquidación es un motivo de fondo, la actuación del órgano de inspección consistirá en emitir una nueva liquidación que no estará bajo el amparo de una retroacción de actuaciones. Ante el vacío normativo, el TS considera adecuado la utilización del plazo del art 150.5 LGT (actual 150.7 LGT), para realizar lo que denominó “retroacción material”. Y con la modificación de la LGT de 2015, mediante la Ley 34/2015, surge una problemática sobre la correcta interpretación

del actual art. 150.7 LGT, al referirse este artículo de manera expresa a que cuando la resolución de un TEA o una sentencia judicial aprecie defectos formales, se ordenará la retroacción de actuaciones disponiendo del plazo anteriormente comentado. De momento, mediante la Resolución del TEAC de 21 de mayo de 2019 (00/05315/2018), entendemos que la AEAT seguirá aplicando la interpretación del antiguo art. 150.5 LGT al actual 150.7 LGT, equiparando el plazo de retroacción de actuaciones por motivos formales a la reposición o reiteración de una liquidación por motivos sustanciales o por cuestiones de fondo para el procedimiento inspector. No obstante, será interesante la posición que adopte el TS sobre este art. 150.7 LGT en relación a los motivos de derecho sustantivo, en el sentido que si deniega su aplicación, se entendería que la AATT estaría ejecutando una resolución económico-administrativa o judicial, y por tanto sería aplicable respectivamente el plazo de un mes del art. 66.2 RGRVA y 239.3 LGT o el plazo de dos meses del art. 104.2 de LJC.

En relación con el procedimiento de gestión, sí que existen grandes diferencias entre la retroacción de actuaciones por vicios formales y la reiteración de una liquidación por cuestiones de fondo.

En caso de retroacción por motivos formales en procedimientos de gestión tributaria, como comprobaciones limitadas o verificaciones de datos, no es posible aplicar el plazo del art. 150.7 de la LGT y, por ello, el órgano de gestión tendrá que continuar con el procedimiento desde el momento en que surgió el vicio, disponiendo del plazo restante de la diferencia entre los 6 meses que rigen la caducidad del procedimiento y lo que hubiera “consumido” en el procedimiento hasta el momento en que incurrió en el vicio formal, en aplicación del art. 104 LGT.

Pero, si el órgano de gestión, incurre en un vicio de derecho sustantivo, por el cual la resolución de TEA decreta la nulidad de la liquidación, nos encontraremos en un supuesto de ejecución que se ajustará a los términos concretos que indique dicha resolución, disponiendo del plazo de un mes del art. 66.2 del RGRVA y art. 239.3 de la LGT.

También sería adecuada la interpretación por parte del TS del incumplimiento del plazo de dicho art 66.2 RGRVA, ya que si se mantuviera la jurisprudencia existente al antiguo art 110 del RPREA, su incumplimiento únicamente produciría efecto en los intereses de demora, no produciendo efecto sobre la caducidad ni sobre la prescripción.

Por último, respecto a la reiteración de sanciones, tras la anulación de la liquidación originaria como consecuencia de un vicio formal que ordene retrotraer el procedimiento para concluirlo con una nueva liquidación, al no entrar la resolución del TEAC o sentencia judicial en el propio análisis sobre cuestiones de la sanción, será posible emitir una nueva sanción respetando el principio del *ne bis in ídem*.

Y también será posible que tras la anulación parcial por motivos de fondo de una liquidación, donde únicamente se modifique la cuota tributaria liquidada con la consiguiente modificación de la cuantía de la sanción original, no implicará un nuevo procedimiento sancionador sino únicamente una modificación de cuantía.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

- BAEZA DÍAZ-PORTALES, M. J. «Consideraciones sobre la posibilidad de reiteración de actos administrativos anulados judicialmente y los intereses de demora tributarios», *Estudios de derecho judicial. (Ejemplar dedicado a V Congreso tributario: Cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad)*, nº 156, 2009, pp. 255-282.
- BERMEJO VERA, J. *Derecho Administrativo Básico. Parte General. Volumen I*, 12º ed., Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2016
- BERMEJO VERA, J. *Derecho Administrativo Básico. Parte Especial. Volumen II*, 1º ed., Civitas Thomson Reuters, Cizur Menor, Navarra, 2017
- BOSCH CHOLBI, J. L. «Los efectos de la invalidez de la liquidación tributaria por vicio de pleno derecho o anulabilidad», *Estudios de derecho judicial. (Ejemplar dedicado a V Congreso tributario: Cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad)*, nº 156, 2009, pp. 283-338.
- BOSCH CHOLBI, J. L. «Los efectos de la nulidad de pleno derecho o anulabilidad de una liquidación tributaria: el replanteamiento jurídico de un “mito jurídico” y el papel de los Tribunales económico-administrativos», *Tribuna Fiscal*, nº 233, marzo, 2010, pp. 21-37.
- BOSCH CHOLBI, J. L. «Una decisión trascendental del Tribunal Supremo: la sentencia de 19 de noviembre de 2012, sobre la retroacción de actuaciones por la Administración tributaria», *Tribuna Fiscal*, nº 265, 2013, pp. 93-96.
- CALVO VÉRGEZ, J. «A vueltas con la posibilidad de reiteración de actos tributarios anulados judicialmente: La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 17 de Junio de 2010», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, nº 339, 2011, pp.127-148.
- CORDERO GONZÁLEZ, E. M. «La errónea calificación de un contrato como simulado es un defecto sustantivo que no permite la retroacción de actuaciones. Análisis de la STS de 15 de septiembre de 2014, rec. Nº 3948/2012», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, nº 382, enero, 2015, pp.134-140.
- CORDERO GONZÁLEZ, E. M. «Reiteración de sanciones tributarias, procedimiento sancionador y principio ne bis in idem procesal. Análisis de la STS de 16 de

- diciembre de 2014, rec.nº 3611/2013», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, julio, 2015, pp. 145-152.
- DE MIGUEL CANUTO, E.«Retroacción de actuaciones y actuaciones de ejecución». *IV ENCUENTRO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO*, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 45-57. Madrid, 2016
- FALCÓN Y TELLA, R. «El artículo 150. 5 LGT: La prescripción en los supuestos de retroacción de actuaciones», *Quincena Fiscal*, nº 15-16, septiembre, 2007, pp. 5-8.
- FALCÓN Y TELLA, R. «La improcedencia de ordenar la retroacción cuando la liquidación se anula por razones de fondo. STS 7 de abril de 2011.» *Quincena fiscal*, nº 15-16, septiembre, 2011, pp. 9-14.
- FALCÓN Y TELLA, R. «La reanudación de las actuaciones tras interrupción injustificada o el transcurso del plazo de doce meses», *Quincena Fiscal*, nº 22, diciembre, 2011, pp.7-11.
- GARANDILLA, S. D.«La retroacción de actuaciones y la ejecución de resoluciones o sentencias en materia contencioso-administrativa: últimos pronunciamientos», *Quincena fiscal*, nº 8, abril, 2015, pp. 93-119.
- GARCÍA DE PABLOS, J. F.« La retroacción de las actuaciones administrativas: Comentario a la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012», *Quincena Fiscal*, nº 8, 2013, pp. 141-159.
- GARCÍA DíEZ, C. «Una perspectiva sobre la ejecución y retroacción de actuaciones en el ámbito tributario», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, nº 379, octubre, 2014, pp. 83-140.
- GARCÍA DíEZ, C. «Contenido y extensión de las facultades revisoras de los Tribunales económico-administrativos y de lo contencioso-administrativo: cuándo procede declarar la nulidad radical de la liquidación recurrida y cuándo es posible acordar la retroacción». *Revista de contabilidad y Tributación*, CEF, nº 442, enero, 2020, pp. 122-134.
- GARCÍA SARABIA, F. D.«Duración, retroacción y prescripción de las actuaciones inspectoras antes y después de la Ley 34/2015». *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 416, noviembre, 2017, pp. 99-124.
- GARRIDO, M. Á. (13 de octubre de 2017). Caducidad de los procedimientos de comprobación limitada. (M. Á. GARRIDO, Productor) Recuperado en Abril de

- 2020, de Garrido abogados: <https://garrido.es/wp-content/uploads/2017/10/Miguel-Ángel-Garrido-Iuris.pdf>
- GOROSPE OVIEDO, J. I. «La consolidación del doble tiro: anulada una liquidación tributaria por razones de fondo o sustantivas cabe liquidar de nuevo si la obligación no ha prescrito. Análisis de la STS de 29 de septiembre de 2014, rec. núm. 1014/2013», *Revista Contabilidad y Tributación*, nº 348, marzo, 2015, pp. 157-168.
- JIMÉNEZ, C. (9 de Marzo de 2018). Varapalo del Tribunal Supremo a los procedimientos de gestión. Recuperado en Abril de 2020, de Pérez-Llorca: <https://www.perezllorca.com/actualidad/articulo/varapalo-del-tribunal-supremo-a-los-procedimientos-de-gestion/>
- LÓPEZ LÓPEZ, H., & MARTÍNEZ CABALLERO, R. «Interrupción de la prescripción de actos nulos y anulables. Comentario a la STS de 19 de abril de 2006, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. nº 58/2004». *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, nº 287, 2007, pp. 165-186.
- MARQUÉZ MARQUEZ, A., & MARQUÉZ SILLERO, C. «La comprobación y la inspección limitada. Efectos preclusivos. Retroacción de actuaciones tributarias encubiertas: seguridad jurídica. Actos propios. (Comentario de la STS de 22 de septiembre. Rec. Casación nº 4336/2012. Ponente Joaquín Huelin Martínez de Velasco». *Quincena Fiscal*, nº18, octubre, 2015, pp. 119-133.
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., & OTROS., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos, Edición 28º. Madrid, 2017.
- MARTÍN REBOLLO, L. *Leyes administrativas. Manual y normas básicas*. 1º Edición, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2015.
- MARTÍNEZ MICÓ, J. G. «Retroacción de actuaciones inspectoras: plazo en que deben finalizar. El artículo 150 de la LGT», *Tribuna Fiscal*, nº 273, julio-agosto, 2014, pp. 8-19.
- ORENA DOMÍNGUEZ, A. *Incongruencia y retroacción de actuaciones tributarias*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2013.
- ORENA DOMÍNGUEZ, A. «Sobre la posibilidad de dictar una nueva liquidación, tras la anulación de la precedente», *Revista española de Derecho Financiero* nº180, octubre-diciembre, 2018, pp. 119-157.
- PUERTA ARRÚE, Á. «La retroacción de actuaciones inspectoras en las resoluciones económico-administrativas o judiciales a la luz de recientes sentencias del

- Tribunal Supremo. Art. 150.5 de la LGT», *Hacienda Canaria*, nº 37, 2012, pp. 107-126.
- PUERTA ARRÚE, Á. «Situación actual de la jurisprudencia en torno al artículo 150. de la LGT. La retroacción de actuaciones en los procedimientos sujetos a caducidad según la doctrina administrativa», *Hacienda Canaria*, nº 43, septiembre, 2015, pp. 73-101.
- PUERTA ARRÚE, Á. «Doctrina del TS sobre la retroacción de actuaciones en procedimientos de aplicación de los tributos sujetos a caducidad. Análisis de la STS de 31 de Octubre de 2017, rec. nº 572/2017», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, nº 419, febrero, 2018, pp. 140-156.
- RUIZ GARIJO, M. «Defectos de motivación y retroacción de las actuaciones ordenada por los Tribunales económicos-administrativos. Análisis de la RTEAC de 12 de marzo de 2015, R.G. 4230/2014», *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 386, mayo, 2015, pp. 215- 220.
- SESMA SÁNCHEZ, B. . *La nulidad de las liquidaciones tributarias*, Thomson Reuters Aranzadi , 1ºed, Cizur Menor, Navarra, 2017.

Sentencias.

- STS 29 de diciembre de 1998* (STS 8010/1998, Rec.4678/1993). Base datos: CENDOJ.
- STS 7 de octubre de 2000* (STS 7149/2000, Rec. 3090/1994). Base datos: CENDOJ.
- STSJ CV 3 de diciembre de 2002* (STSJ CV 11713/2002, Rec. 1106/1999. Base datos: CENDOJ.
- STS 20 de enero de 2003* (STS 177/2003, Rec. 662/1998). Base datos: CENDOJ.
- STSJ CV 2 de junio de 2003* (STSJ CV 4687/2003, Rec.1048/2001). Base datos: CENDOJ.
- STS 6 de junio de 2003* (STS 3902/2003, Rec. 5328/1998). Base datos: CENDOJ.
- STS 19 de junio de 2004* (STS 4272/2004, Rec. 6997/1999). Base datos: CENDOJ.
- STS 20 de junio de 2004* (STS 4620/2004, Rec. 39/2003). Base datos: CENDOJ.
- STSJ CV 28 de octubre de 2005* (STSJ CV 6067/2005, Rec. 1427/2003). Base datos: CENDOJ.
- STS de 19 de abril de 2006* (STS 4904/2006, Rec. 58/2004.). Base datos: CENDOJ.
- SAN 3 de diciembre de 2007*, (SAN 5716/2007, Rec. 274/2006). Base datos: CENDOJ.
- STS 19 de septiembre de 2008* (STS 5009/2008, Rec. 533/2004). Base datos: CENDOJ.

STS 21 de junio de 2010 (STS 3427/2010, Rec. 7/2005). Base datos: CENDOJ.

STSJ CV 17 de julio de 2010 (STSJ CV 3774/2010, Rec. 3903/2008). Base datos: CENDOJ.

STSJ CV 27 de octubre de 2010 (STSJ CV 7801/2019, Rec. 3031/2008). Base datos: CENDOJ.

STS 3 de mayo de 2011 (STS 2740/2011, Rec. 4723/2009). Base datos: CENDOJ.

STS 3 de mayo de 2011 (STS 2743/2011, Rec. 6393/2009). Base datos: CENDOJ.

STS 3 de mayo de 2011 (STS 2761/2011, Rec. 466/2009). Base datos: CENDOJ.

STSJ CV 21 de junio de 2011 (STSJ CV 7362/2011, Rec. 170/2009). Base datos: CENDOJ.

STS 24 de junio de 2011 (STS 4512/2011, Rec. 1908/2008). Base datos: CENDOJ.

STSJ GAL 14 de octubre de 2011 (STSJ GAL 7438/2011, Rec. 15587/2010). Base datos: CENDOJ.

STSJ GAL 21 de noviembre de 2011 (STSJ GAL 8709/2011, Rec. 15785/2010). Base datos: CENDOJ.

STS 19 de diciembre de 2011 (STS 8412/2011, Rec. 2376/2010). Base datos: CENDOJ.

STSJ GAL 13 de febrero de 2012 (STSJ GAL 1408/2012, Rec. 15987/2010). Base datos: CENDOJ.

STS 26 de marzo de 2012 (STS 2104/2012, Rec. 5827/2009). Base datos: CENDOJ.

STSJ CV 30 de marzo de 2012 (STSJ CV 2573/2012, Rec. 425/2009). Base datos: CENDOJ.

STSJ CV 30 de marzo de 2012 (STSJ CV 2574/2012, Rec. 426/2009). Base datos: CENDOJ.

STC 21 de mayo de 2012 (STC 108/2012, Rec. 2281/2010). Base datos: Buscador de jurisprudencia constitucional.

STS de 25 de octubre de 2012 (STS 7914/2012, Rec. 2116/2009). Base datos: CENDOJ.

STS 19 de noviembre de 2012 (STS 7933/2012, Rec. 1215/2011). Base datos: CENDOJ.

STC 14 de enero de 2013 (STC 2/2013, Rec. 563/2012). Base datos: Buscador de jurisprudencia constitucional.

STS 4 de abril de 2013 (STS 1698/ 2013, Rec. 3369/2012). Base datos: CENDOJ.

STS 12 de junio de 2013 (STS 3132/2013, Rec. 1921/2012). Base datos: CENDOJ.

STS 18 de octubre de 2013 (STS 6704/2013, Rec. 830/2013). Base datos: CENDOJ.

STS 15 de septiembre de 2014 (STS 3728/2014, Rec. 3948/2012). Base datos: CENDOJ.

STS 29 de septiembre de 2014 (STS 3816/2014, Rec. 1014/2013). Base datos: CENDOJ.

STS 16 de diciembre de 2014 (STS 5667/2014, Rec. 3611/2013). Base datos: CENDOJ.
STS 30 de enero de 2015 (STS 569/2015, Rec. 1198/2013). Base datos: CENDOJ.
STS 29 de septiembre de 2015 (STS 2875/2015, Rec. 3723/2014). Base datos: CENDOJ.
STS 4 de febrero de 2016 (STS 307/2016, Rec. 1370/2011). Base datos: CENDOJ.
STS 14 de febrero de 2017 (STS 490/2017, Rec. 2379/2015). Base datos: CENDOJ.
STS 27 de marzo de 2017 (STS 1090/2017, Rec. 3570/2015). Base datos: CENDOJ.
SAN 19 de octubre de 2017 (4457/2017, Rec.132/2017). Base datos: CENDOJ.
STS 31 de octubre de 2017 (STS 4184/2017, Rec. 572/2017). Base datos: CENDOJ.
STS 5 de diciembre de 2017 (STS 4499/2017, Rec.1727/2016). Base datos: CENDOJ.
STS 19 de enero de 2018 (STS 187/2018, Rec. 1094/2017). Base datos: Norma CEF.
STS 20 de febrero de 2018 (STS 478/2018, Rec. 2858/2016). Base datos: CENDOJ.
STS 22 de mayo de 2018 (STS 2052/2018, Rec. 315/2017). Base datos: CENDOJ.
STS 23 de mayo de 2018 (STS 2053/2018, Rec. 666/2017). Base datos: CENDOJ
STS 23 de mayo de 2018 (STS 2533/2018, Rec. 1503/2017). Base datos: CENDOJ
STS 18 de diciembre de 2019 (STS 4115/2019, Rec. 4442/2018). Base datos: CENDOJ.

Resoluciones Tribunales Económico-Administrativos

Resolución TEAC de 29 de junio de 2010 (00/0229/2009). Base de datos: DYCTEA
Resolución TEAC (sala de Unificación de Doctrina) de 24 noviembre de 2011 (00/0001/2010). Base de datos: DYCTEA.
Resolución TEAC de 27 de octubre de 2014 (00/00169/2011). Base de datos: DYCTEA
Resolución TEAC de 12 de marzo de 2015 (00/04203/2014). Base de datos: DYCTEA.
Resolución TEAC de 5 de noviembre de 2015 (00/03142/20113). Base de datos: DYCTEA.
Resolución TEAC de 8 de marzo de 2018 (00/0700/2015). Base de datos: DYCTEA.
Resolución TEAC de 23 de abril de 2019 (00/01280/2019). Base de datos: DYCTEA.
Resolución TEAC de 21 de mayo de 2019 (00/05315/2019). Base de datos: DYCTEA.
Resolución TEAC de 15 de julio de 2019 (00/00813/2013/50/00). Base de datos: DYCTEA.